

Department of Economics Research Memorandum 2006.01

De tweede feitelijke instantie in de belastingrechtspraak

Jurjen Kamphorst en Ben van Velthoven

Correspondence to

Faculty of Law
Department of Economics
P.O. Box 9520
2300 RA Leiden
The Netherlands
Phone ++31 71 527 7756 (7855)
E-mail: economie@law.leidenuniv.nl
Website: <http://www.fiscaaleconomisch.leidenuniv.nl>

Editors

Prof. dr. C.L.J. Caminada
Dr. B.C.J. van Velthoven

De tweede feitelijke instantie in de belastingrechtspraak

Jurjen Kamphorst

j.j.a.kamphorst@law.leidenuniv.nl

Ben van Velthoven^{*}

b.c.j.vanvelthoven@law.leidenuniv.nl

Universiteit Leiden
Departement Fiscale en Economische Vakken
Afdeling Economie
Postbus 9520, 2300 RA Leiden

Abstract:

Op 1 januari 2005 is in Nederland een tweede feitelijke instantie in de belastingrechtspraak ingevoerd. Dat houdt in dat nadat een belastinggeschil bij de rechter is beland en deze uitspraak heeft gedaan, hoger beroep kan worden ingesteld, terwijl dat voorheen niet kon. In dit rapport onderzoeken wij met behulp van een theoretisch model welke invloed dit heeft op de keuzes van de belastingplichtigen en de belastingdienst met betrekking tot een eventuele rechtsgang. We richten ons op de volgende vragen. Zijn belastingplichtigen sneller of minder snel bereid naar de rechter in eerste aanleg te stappen? Komen de partijen makkelijker of moeilijker tot een schikking, ook bekend als "fiscaal compromis"? In welke mate maken partijen gebruik van de mogelijkheid om in hoger beroep te gaan? Wat is de invloed van het vertrouwen in de rechtspraak bij de beantwoording van deze vragen?

JEL classification: K41

^{*} Beide auteurs zijn verbonden aan de afdeling economie van de Faculteit der Rechtsgeleerdheid te Leiden. Dank gaat uit naar collega's van de afdeling belastingrecht, met name C. Lokerse en M. Ziepzeerder, voor verhelderende gesprekken. Ook zijn wij dank verschuldigd aan Koen Caminada voor zijn commentaar. Dit rapport is geschreven in het kader van de bijzondere onderzoeksopdracht "Maatschappelijke en economische effecten van de rechtspraak" die de Raad voor de Rechtspraak heeft verleend aan de tweede auteur.

1. Inleiding

Na een bezwaarschriftprocedure bij de fiscus kunnen belastingplichtigen die het (nog steeds) niet eens zijn met hun aanslag, ervoor kiezen om bij de rechter in beroep te gaan. De rechter beoordeelt vervolgens de zaak op inhoudelijke en procedurele gronden. Voor 2005 was er slechts één feitelijke instantie: het gerechtshof. Dat hield in dat er binnen Nederland geen hogere rechterlijke instantie was die (althans officieel)¹ naar de inhoudelijke kant van de zaak keek. Als een partij in het conflict het oneens was met een uitspraak van het hof, was er dus geen mogelijkheid om een hogere rechter opnieuw naar de inhoud van de zaak te laten kijken. Op 1 januari 2005 is de tweede feitelijke instantie in de belastingrechtspraak ingevoerd². Een belastingzaak komt nu eerst terecht bij de rechtbank. Daarna hebben partijen de mogelijkheid om op materiële gronden bij het hof in beroep te gaan.

Veel fiscalisten en juristen hebben gepleit voor de invoering van een tweede feitelijke instantie. De volgende redenen worden in de memorie van toelichting³ en in de literatuur⁴ besproken.

- Geen van de drie argumenten waarom men ooit voor slechts één feitelijke instantie had gekozen, overtuigden nog. De eerste twee waren het geringe aantal verwachte belastingzaken en het gebrek aan fiscaal geschoolde juristen. Het laatste was dat de bezwaarschriftprocedure zelf al een beoordeling door een quasi-rechterlijke instantie inhield. Tegenwoordig meent men echter dat dit geen voldoende alternatief vormt voor controle door een onafhankelijke rechter.
- Het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke rechten, waarbij Nederland is aangesloten, stelt dat elke burger die in eerste aanleg veroordeeld wordt vanwege een strafbaar feit, het recht heeft op beroep bij een feitelijke instantie. Hoewel belastingrechtspraak in beginsel bestuursrechtelijk van aard is, bestond er twijfel of de Nederlandse belastingrechtspraak niet in strijd was met dat verdrag, omdat de fiscale boetes die opgelegd kunnen worden toch een duidelijk punitief karakter hebben. De nieuwe situatie voldoet zeker aan het verdrag.
- Er bestond een grote behoefte in het veld om fouten van partijen en rechter te kunnen herstellen. De tweede feitelijke instantie voorziet in die behoefte.
- Veel rechtszaken zijn dusdanig simpel dat het beter zou zijn om een rechtszaak in eerste aanleg op het niveau van de rechtbank af te handelen.
- De procesgang in belastingzaken sloot niet in alle opzichten goed aan op die van de bestuursrechtspraak. Bij de nieuwe inrichting zou verdere harmonisatie mogelijk zijn.

De invoering van een extra feitelijke instantie houdt in dat de partijen bij verschil van inzicht kunnen kiezen uit meer opties. Voorheen was de eerste feitelijke instantie in principe het eind van de rechtsgang op feitelijke gronden, nu is het zo dat partijen een vervolg kunnen geven aan de rechtsgang. Daardoor veranderen mogelijkwerwijs ook de consequenties. Het

¹ Hierbij moet worden aangetekend dat partijen bij gebrek aan tweede feitelijke instantie regelmatig poogden om in cassatie opnieuw de feiten te laten beoordelen. De mogelijkheden daartoe waren echter beperkt.

² Wet belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties d.d. 15 december 2004, Stb. 2004, 672.

³ Kamerstukken II 29 251 nr. 3.

⁴ Zie o.a. Fransen (2004), Langereis (2001), Van Schie en Den Ouden (2001).

vervolg kan immers voordelig uitpakken, wanneer je als verliezende partij een nieuwe kans krijgt om je gelijk te halen, maar het kan ook nadelig zijn, wanneer je wint en de tegenpartij de nieuwe kans aangrijpt. Daarnaast kan het leiden tot nieuwe kosten voor de betrokken partijen.

Het doel van dit rapport is het verkrijgen van meer inzicht in de gevolgen die de invoering van de tweede feitelijke instantie heeft voor de keuzes van belastingplichtigen en fiscus met betrekking tot een eventuele rechtsgang. We zijn daarbij met name geïnteresseerd in de volgende vragen:

- Zijn belastingplichtigen sneller of minder snel bereid naar de eerste feitelijke instantie te stappen? Ofwel, verandert de toegankelijkheid van het recht?
- Komen de partijen makkelijker of moeilijker tot een vaststellingsovereenkomst, ook bekend als "fiscaal compromis" (in het vervolg van dit rapport schikking genoemd), als gevolg van de schaduwwerking van het recht.
- In welke mate zullen partijen gebruikmaken van de mogelijkheid om bij de tweede feitelijke instantie in beroep te gaan?
- Wat is de invloed van het vertrouwen in de rechtspraak bij de beantwoording van deze vragen?

We merken op dat er slechts weinig rechtseconomische literatuur is waarin de rechtsgang in eerste aanleg wordt gemodelleerd in samenhang met de mogelijkheden van hoger beroep. Voorzover er studies beschikbaar zijn, richten deze zich op de interne organisatie en dynamiek van de rechtspraak; de keuzes van de rechtzoekenden blijven onderbelicht. Zo onderzoekt Shavell (1995) hoe de rechtspraak het beste georganiseerd kan worden ten einde fouten in de rechtspleging te minimaliseren. Volgens hem kan de mogelijkheid van hoger beroep zeer zinvol zijn, als de appèlrechtspraak in verhouding meer middelen krijgt toegewezen dan de rechtspraak in eerste aanleg zodat de uitspraak in appèl betrouwbaarder kan zijn, aan de rechtzoekenden de keuze wordt gelaten om al dan niet in appèl te gaan, en de omvang van het hoger beroep op passende wijze wordt gestuurd met vastrechtbedragen of subsidies. Spitzer en Talley (2000) analyseren de beleidsmatige keuzes die de hogere instantie zou kunnen maken bij het toetsen en herzien van de uitspraken van lagere instanties, als deze niet alleen fouten maken, maar ook een eigen politiek-ideologische kleur kunnen hebben. En Daughety en Reinganum (1999 en 2000) bekijken hoe rechterlijke oordelen tot stand komen, wanneer gebruik wordt gemaakt van informatie die is vervat in eerdere uitspraken van gerechtelijke colleges en in het gegeven dat een van de partijen appèl heeft aangetekend.

In dit rapport bekijken we de samenhang in de rechtspraak in eerste aanleg en hoger beroep van de andere kant, vanuit het perspectief van de rechtzoekenden. Wat maakt het uit voor het inschakelen van de rechter bij het oplossen van geschillen, wanneer een uitspraak in eerste aanleg kan worden gevolgd door een appèlprocedure? Daarbij nemen we de inrichting van de rechtspraak, de omvang en de verdeling van de middelen en als afgeleide daarvan het vertrouwen in de verschillende rechtsprekende colleges als gegeven aan.

Het rapport is als volgt opgezet. In paragraaf 2 introduceren we het model. In paragraaf 3 analyseren we het model uitgaande van één feitelijke instantie. Vervolgens kijken we in paragraaf 4 wat er verandert bij invoering van een tweede feitelijke instantie. Paragraaf 5 is een voortzetting van paragraaf 4, waarin de vraag aan bod komt hoe de uitkomsten veranderen als partijen hun mening bijstellen aan de hand van het oordeel bij de eerste

feitelijke instantie. Daarbij komt ook de rol van het vertrouwen in de rechtspraak aan de orde. In paragraaf 6 plaatsen we de resultaten in een bredere context, waarbij we aandacht besteden aan enkele aspecten die niet in ons model zijn opgenomen. Paragraaf 7 vat de conclusies samen.

2. Het model

Wat is de situatie die wij bestuderen? Er zijn twee partijen die tegenover elkaar staan, te weten de belastingplichtige B en de fiscus F.⁵ De belastingplichtige B heeft een aanslag ontvangen van de fiscus F, waar hij het niet mee eens was. Tegen deze aanslag heeft B een bezwaarschrift ingediend, dat echter is verworpen of slechts ten dele gehonoreerd. Gevolg is dat B geen vrede heeft met de definitieve aanslag. We gaan ervan uit dat het resterende geschil tussen B en F betrekking heeft op een bedrag Y.

De keuzemogelijkheden van de partijen en de consequenties daarvan kunnen we schematisch weergeven met behulp van een beslissingsboom. Zie figuur 1. Deze beslissingsboom wordt hieronder toegelicht.

De linkerhelft van de figuur geeft de keuzemogelijkheden weer rondom het beroep op de eerste feitelijke instantie. Onder de oude situatie tot 1 januari 2005 was dit het totaal van de mogelijkheden. De rechterhelft van de figuur geeft de additionele keuzemogelijkheden weer die zijn ontstaan na de invoering van de tweede feitelijke instantie. Daarbij is het van belang wie van de partijen de rechtsgang in eerste aanleg heeft gewonnen; het is immers de verliezende partij die moet beslissen of hij in hoger beroep gaat.

Bij elke feitelijke instantie zijn er twee keuzemomenten voor de partijen. In de eerste plaats moet de partij die wordt aangesproken, beslissen of hij bereid is tot een schikking. Komt het niet tot een schikking, dan moet de klagende partij bepalen of hij daadwerkelijk naar de rechter stapt of het er toch maar bij laat zitten.

Als de rechtsgang wordt doorgezet, komt de zaak voor de rechter, in de beslissingsboom weergegeven met R^1 voor de eerste feitelijke instantie en R^2 voor de tweede feitelijke instantie. De rechter beslist, zonder eigen belangen, wie van de twee partijen gelijk krijgt. Het feit dat partijen het zover laten komen, betekent in het algemeen dat partijen het niet eens zijn over de juridische mérites van hun zaak. We gaan ervan uit dat B en F elk een eigen inschatting hebben van de kansen dat de rechter de ene of de andere partij in het gelijk zal stellen. Die inschattingen van de twee partijen kunnen natuurlijk (zeer) verschillend zijn. We onderscheiden:

- de kans die B zichzelf toedicht bij de eerste feitelijke instantie (p^1_B)
- de kans die F zichzelf toedicht bij de eerste feitelijke instantie (p^1_F)
- de kans die B zichzelf toedicht bij de tweede feitelijke instantie (p^2_B)
- de kans die F zichzelf toedicht bij de tweede feitelijke instantie (p^2_F)

De figuur maakt duidelijk dat er verschillende mogelijkheden zijn waarop het beslissingsproces tot een eind komt. De partijen kunnen op enig moment een schikking overeenkomen; de klagende partij laat het erbij zitten; of de rechter neemt een beslissing in

⁵ Om de analyse hanteerbaar te houden, nemen we in dit rapport aan dat partijen risiconeutraal zijn. Dat houdt in dat partijen alleen op de verwachte waarde van een keuze letten.

het voordeel van de ene of de andere partij waartegen geen beroep meer openstaat. Wanneer het beslissingsproces tot een eind komt, kan het resultaat voor beide partijen worden opgemaakt.

In de beslissingsboom zijn de resultaten bij de verschillende eindpunten tussen haakjes zichtbaar gemaakt; het resultaat voor B wordt steeds als eerste genoemd, het resultaat voor F als tweede. Daarbij spelen de volgende factoren een rol:

- het bedrag dat ter discussie staat (Y)
- de griffierechten voor B bij de eerste feitelijke instantie (g^1)
- de proceskosten van B bij de eerste feitelijke instantie (k^1_B)
- de proceskosten van F bij de eerste feitelijke instantie (k^1_F)
- de proceskostenvergoeding⁶ in eerste instantie (q^1)
- de griffierechten voor B bij de tweede feitelijke instantie (g^2_B)
- de griffierechten voor F bij de tweede feitelijke instantie (g^2_F)
- de proceskosten van B bij de tweede feitelijke instantie (k^2_B)
- de proceskosten van F bij de tweede feitelijke instantie (k^2_F)
- de proceskostenvergoeding in tweede instantie (q^2).

Verder duidt S^1 het eventuele schikkingsbedrag aan dat in eerste aanleg tussen partijen wordt overeengekomen; S^{2B} en S^{2F} staan voor het schikkingsbedrag in tweede aanleg, onderscheiden naar het geval dat B dan wel F de procedure in eerste aanleg heeft gewonnen.

Ter toelichting merken we het volgende op. Indien een partij het erbij laat zitten, heeft geen van beide partijen (extra) kosten. Datzelfde geldt als er een schikking wordt bereikt. Indien een partij (opnieuw) naar de rechter stapt en de zaak verliest, moet deze griffierechten betalen.⁷ Tevens brengt een rechtsgang voor beide partijen proceskosten met zich mee.

Ten behoeve van de eenvoud nemen we aan dat de rechter steeds één van de partijen volledig in het gelijk stelt. In elk stadium van de rechtsgang is dus een van de partijen de klagende, eisende partij. B heeft recht op proceskostenvergoeding door F, indien B in het gelijk wordt gesteld.⁸ De beslissing tot een proceskostenvergoeding van een hogere instantie vervangt de beslissing omtrent de proceskostenvergoeding van de lagere instantie.⁹

Ten slotte gaan we ervan uit dat de feitelijke instanties zelf in de zaak voorzien, dat wil zeggen dat zij, indien ze de klager gelijk geven, zelf inhoudelijk uitspraak doen. De zaak wordt dus niet terugverwezen naar een eerdere feitelijke instantie of naar het bestuursorgaan.¹⁰

⁶ Dat is het bedrag dat F van de rechter terzake aan B moet betalen, indien B gelijk krijgt.

⁷ De belastingplichtige dient het griffierecht vooraf te betalen en krijgt deze gelden bij winst terug. De fiscus hoeft niet vooraf te betalen, maar betaalt bij verlies achteraf.

⁸ Indien B een rechtspersoon is, kan B ook in de kosten van F veroordeeld worden. In de praktijk gebeurt dit slechts met grote uitzondering.

⁹ Dus als B bij de rechtbank gelijk krijgt, maar in hoger beroep verliest, dan hoeft F niet meer de proceskostenvergoeding te betalen die door de rechtbank was toegewezen. Andersom, als B eerst verliest en dan wint, dan ontvangt B alsnog een proceskostenvergoeding van F voor de kosten bij de eerste feitelijke instantie.

¹⁰ Dit is overeenkomstig de gangbare praktijk in de belastingrechtspraak tot 1 januari 2005. We

De partijen laten hun beslissingen op de keuzemomenten afhangen van de verwachte kosten en baten. Deze verwachte kosten en baten worden enerzijds bepaald door de te bereiken uitkomsten in de relevante eindpunten van het beslissingsproces, en anderzijds door de kansen op het bereiken van die eindpunten.

3. Oude situatie: één feitelijke instantie

In deze paragraaf analyseren we het model uitgaande van één feitelijke instantie, conform de oude situatie. Deze analyse volgt een uit de literatuur bekend standaardpatroon.¹¹ Daarmee kunnen wij de werking van het model op hoofdlijnen toelichten, voordat we de nieuwe, aanzienlijk complexere situatie in ogenschouw nemen. Daarnaast levert deze analyse ons het perspectief waartegen we de effecten van de invoering van de tweede feitelijke instantie zichtbaar kunnen maken. Die nieuwe situatie komt in de paragrafen 4 en volgende aan de orde.

De oude situatie wordt weergegeven door het linkergedeelte van de beslissingsboom in Figuur 1. Daarin moet F eerst beslissen of hij bereid is tot een schikking. Maar of hij wil schikken of niet, hangt natuurlijk af van wat er gebeurt als hij niet schikt. Laat B het erbij zitten, of stapt B naar de rechter? En voordat B op verantwoorde wijze kan beslissen of hij naar de rechter stapt, moet B zich bedenken tot welke (verwachte) uitkomst de rechtsgang hem zal leiden. Oftewel, dit beslissingsproces kunnen we slechts oplossen door aan het eind te beginnen. Van het einde terugredenerend (beter bekend als *backward induction*) kunnen we zien wie wat gaat doen.

Terugredenerend staan we eerst stil bij de vraag of B naar de rechter stapt. Als hij die stap neemt, wint hij volgens zijn eigen inschatting met kans p^1_B . In dat geval hoeft hij het betwiste bedrag Y niet te voldoen aan de fiscus. Maar hij heeft per saldo wel enige kosten, omdat, zoals de ervaring leert, de proceskostenveroordeling q^1 niet voldoende is om de gemaakte proceskosten k^1_B volledig te dekken. Verliest hij daarentegen de rechtsgang, naar eigen inschatting met kans $1 - p^1_B$, dan moet B de aanslag voldoen en blijven ook het griffierecht g^1 en zijn proceskosten voor zijn rekening. De verwachte uitkomst voor B van de gang naar de rechter wordt dus gegeven door

$$-p^1_B \cdot (k^1_B - q^1) - (1 - p^1_B) \cdot (Y + g^1 + k^1_B) \quad (1)$$

Het alternatief is dat B afziet van gerechtelijke stappen en zich - morrend - naar de definitieve aanslag voegt door het bedrag Y te betalen. Dan blijven verdere kosten hem bespaard.

modelleren de rol van de tweede feitelijke instantie hier alsof zij als tweede eerste lijnrechter fungeert. Dit sluit aan op Fransen (2004), die veel gewicht toekent aan de herkansingsfunctie voor het hof.

¹¹ De situatie met één feitelijke instantie is al in verschillende contexten met soortgelijke modellen onderzocht. Zie bijvoorbeeld Van Velthoven en Van Wijck (1997). Van Velthoven en Van Wijck (2001) geeft een laagdrempelige inleiding.

Oftewel, door naar de rechter te stappen is B met kans p^1_B beter af¹² en met kans $(1 - p^1_B)$ slechter af. Als p^1_B te klein is, meer in het bijzonder als

$$p^1_B \leq (g^1 + k^1_B) / (Y + g^1 + q^1), \quad (2)$$

dan weegt het mogelijke nadeel van een rechtsgang zwaarder dan het voordeel en zal B uiteindelijk niet bereid zijn naar de rechter te stappen. Is het omgekeerde het geval, dan is een rechtsgang per saldo lonend voor B.

Wat gebeurt er als de belastingplichtige B niet bereid is naar de rechter te stappen? In dat geval zal B uiteindelijk - morrend maar toch - de aanslag Y voldoen. Er is dan geen reden waarom de fiscus F bij wijze van schikking met minder genoegen zou nemen. F zal dus niet ingaan op een schikkingsvoorstel, als duidelijk is dat B niet zal gaan procederen. Anders gezegd: B kan dan niet *geloofwaardig* dreigen met een proces.

Neem vervolgens het omgekeerde geval. We weten dan dat B naar de rechter stapt, tenzij er een andere, meer bevredigende oplossing komt bij wijze van schikking. Daarvoor is nodig dat F een schikkingsvoorstel kan en wil doen, dat B kan en wil accepteren. De vraag is dus of een schikking voor beide partijen voordeel kan bieden ten opzichte van een rechtsgang.

Zo'n voordeel is in principe zeer wel denkbaar, omdat partijen bij een onderlinge overeenkomst de met een proces samenhangende kosten kunnen vermijden. Maar dat is niet voldoende. Voor een acceptabel schikkingsvoorstel is nodig dat beiden *denken* erop vooruit te gaan. Partijen hoeven niet dezelfde inschatting te hebben van de juridische mérites van hun zaak. De kansen die ze zichzelf toedichten, zijn van belang voor de verwachte uitkomst van een rechtsgang, en dus voor het mogelijke voordeel van een schikkingsvoorstel ten opzichte van een rechtsgang. Het kan dan voorkomen dat partijen zichzelf over en weer zo rijk rekenen, dat dit opweegt tegen de mogelijke uitsparing van proceskosten.

We kunnen dit wat preciezer nagaan aan de hand van de beslissingsboom. Het bij wijze van schikking door B aan F te betalen bedrag is aangegeven met S^1 . Wil dit schikkingsbedrag acceptabel zijn voor F, dan dient het meer op te leveren dan de door F verwachte netto-opbrengst van een rechtsgang. Dit wordt tot uiting gebracht in het linkergedeelte van de volgende ongelijkheid. Wil het schikkingsbedrag acceptabel zijn voor B, dan dient het minder te kosten dan wat B naar verwachting kwijt zou zijn bij een rechtsgang. Dit wordt tot uiting gebracht in het rechtergedeelte van de volgende ongelijkheid.

$$p^1_F.(Y - k^1_F) + (1 - p^1_F).(-k^1_F - q^1) \leq S^1 \leq p^1_B.(k^1_B - q^1) + (1 - p^1_B).(Y + g^1 + k^1_B) \quad (3)$$

De mogelijke waarden van S die in liggen tussen het linker- en het rechterlid van de ongelijkheid, zullen we de *schikkingsruimte* noemen. Wanneer deze schikkingsruimte niet-leeg is, en er dus mogelijkheden bestaan voor een wederzijds voordelige schikking, nemen we aan dat partijen die mogelijkheden niet onbenut laten. Meer in het bijzonder zullen we ervan uitgaan dat partijen het met een schikking te behalen voordeel gelijk delen.¹³

¹² Tenzij de kostenveroordeling zwaar tekortschiet en Y heel klein is. In dat geval kan het voorkomen dat de gang naar de rechter voor B nimmer loont.

¹³ Anders gezegd, het bedrag S^1 dat wordt overeengekomen ligt halverwege de schikkingsruimte conform (3). Deze uitkomst is te verwachten wanneer partijen over een gelijke onderhandelingsmacht

Door herschikken van de termen is uit (3) af te leiden dat de schikkingsruimte inderdaad niet-leeg is, zolang voldaan is aan:

$$(p^1_B + p^1_F - 1) \cdot (Y + q^1) \leq k^1_B + k^1_F + (1 - p^1_B) \cdot g^1 \quad (4)$$

Het rechterlid geeft de kosten die de partijen samen zich naar verwachting kunnen besparen, als ze een proces weten te vermijden. Het linkerlid hangt samen met de mate waarin partijen zichzelf (te) rijk rekenen. Merk op dat het linkerlid alleen positief is als $p^1_B + p^1_F > 1$. We spreken dan van *gezamenlijk optimisme*, omdat de partijen samen genomen de kansen overschatten. Als objectief gesproken de kans voor B om door de rechter in het gelijk gesteld te worden, bijvoorbeeld 70% is, ofwel 0,7, dan is de objectieve kans dat F gelijk krijgt, 30%, ofwel 0,3. Wanneer beiden hun kansen te hoog schatten, zeg B op 0,8 en F op 0,4, dan komt de som hoger uit dan 1. Dat gebeurt ook wanneer de ene partij zijn kans enigszins onderschat, zeg B op 0,6 in plaats van 0,7, terwijl de andere partij zijn kans in sterkere mate overschat, zeg F op 0,5 in plaats van 0,3. Dit gezamenlijke optimisme zal zich met name kunnen voordoen als de jurisprudentie ter zake nog niet is uitgekristalliseerd, en/of als partijen niet over alle relevante informatie beschikken.

Zolang de partijen zich niet schuldig maken aan gezamenlijk optimisme, is zeker voldaan aan voorwaarde (4). Een wederzijds volledige schikking behoort dan altijd tot de mogelijkheden, doordat de partijen beseffen dat ze zich daardoor de kosten van een gerechtelijke procedure kunnen besparen. Pas als de partijen (te) optimistisch worden, en ze zich samen (te) rijk rekenen, kan het zijn dat de schikkingsruimte leeg is. Er is dan geen schikkingsvoorstel dat voor beide partijen acceptabel is. Het gevolg is dat de zaak daadwerkelijk voor de rechter komt.

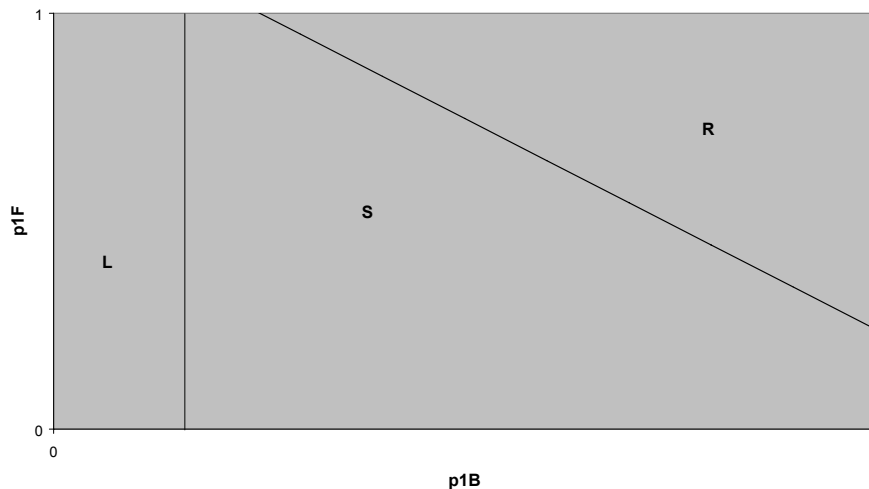
De bovenstaande analyse kan grafisch worden samengevat in figuur 2. In deze figuur staat op de horizontale as p^1_B afgebeeld en op de verticale as p^1_F . De drie vlakken L, S en R maken het mogelijk om voor elke combinatie van p^1_B en p^1_F af te lezen welke keuze de partijen zullen maken. In vlak L is voldaan aan conditie (2). Dat betekent dat B uiteindelijk niet naar de rechter zal stappen, maar de zaak zal *laten* voor wat het is en de aanslag zal voldoen. In alle andere gevallen is B wel bereid tot een rechtsgang. In vlak S is verder voldaan aan conditie (4), anders gezegd: de schikkingsruimte is niet-leeg en het conflict wordt afgehandeld via een *schikking*. In vlak R is een wederzijds acceptabele schikking niet mogelijk en mondt het geschil uit in een *rechtszaak*.

Met behulp van de figuur kunnen we tot slot niet alleen de betekenis van p^1_B en p^1_F zichtbaar maken, maar ook die van de andere variabelen in het model. Die andere variabelen zijn namelijk bepalend voor de precieze ligging van de scheidslijnen tussen de vlakken L, S en R.

Partij B is alleen bereid naar de rechter te stappen, indien hij daar netto voordeel van verwacht. Gegeven p^1_B moeten de mogelijke baten Y en q^1 dus groot genoeg zijn t.o.v. de eventuele kosten k^1_B en g^1 . Een stijging in Y en/of q^1 leidt ertoe dat de grens tussen L en S naar links verschuift, terwijl een toename in k^1_B en/of g^1 ertoe leidt dat deze scheidslijn naar rechts verschuift.¹⁴

beschikken.

¹⁴ Aansluitend op voetnoot 12 kan nog worden opgemerkt dat de gang naar de rechter voor B



Figuur 2. De oude situatie samengevat

Als B bereid is tot een rechtsgang, hangt de keuze voor een schikking of een rechtszaak af van het bestaan van een schikkingsvoordeel. Het schikkingsvoordeel wordt groter, naarmate de uit te sparen kosten van een procedure groter worden. De scheidslijn tussen S en R verschuift dus naar rechts, indien k_B^1 , k_F^1 en/of g^1 toenemen. Daarentegen wordt het schikkingsvoordeel kleiner, naarmate partijen zich in sterkere mate (te) rijk rekenen. We hebben vastgesteld dat dat sowieso alleen kan, als er optimisme heerst, dus als $p_B^1 + p_F^1 > 1$. Als partijen optimistisch zijn, wordt een schikking minder waarschijnlijk naarmate Y en/of q^1 groter zijn. Kortom, de scheidslijn tussen S en R verschuift naar links indien Y en/of q^1 toenemen.¹⁵

Samengevat leidt de analyse van de "oude" situatie met één feitelijke instantie tot de volgende conclusies:

1. Partijen zullen hun geschil alleen aan de rechter voorleggen, als er sprake is van gezamenlijk optimisme, dat wil zeggen als $p_B^1 + p_F^1 > 1$.
2. De kans op een rechtszaak neemt toe, naarmate
 - het gezamenlijke optimisme groter is,
 - het betwiste bedrag Y groter is,
 - de kosten van een gerechtelijke procedure k_B^1 , k_F^1 en/of g^1 lager zijn, en
 - de proceskostenveroordeling q^1 gunstiger is.
3. Wanneer de proceskostenveroordeling onvolledig is, zullen geschillen over kleine(re) bedragen in het geheel niet bij de rechter op tafel komen, ook niet als de belastingplichtigen zeker (menen te) weten in hun recht te staan.

nimmer lonend is, als $Y + q^1 < k_B^1$. De scheidslijn ligt dan zover naar rechts, dat de vlakken S en R geheel uit beeld zijn verdwenen.

¹⁵ Daarop aansluitend kan nog worden opgemerkt dat B en F altijd een schikking verkiezen boven een rechtsgang, als $Y + q^1 < k_B^1 + k_F^1$. De scheidslijn ligt dan zover naar rechts, dat vlak R geheel uit beeld is verdwenen.

4. Nieuwe situatie: tweede feitelijke instantie

Uitgaande van de situatie die is beschreven in de linkerhelft van de beslissingsboom in figuur 1 en geanalyseerd in paragraaf 3, gaan we nu onderzoeken wat de mogelijke effecten zijn van de invoering van een tweede feitelijke instantie. Omdat de partij die in eerste aanleg in het ongelijk wordt gesteld hoger beroep kan aantekenen, komt daarbij ook de rechterhelft van figuur 1 in beeld.¹⁶

De invoering van de tweede aanleg kan voor het keuzegedrag van partijen verschillende dingen betekenen, afhankelijk van het moment waarop de keuzes worden gemaakt en van de wijze waarop men zich rekenschap geeft van de keuzemogelijkheden en hun consequenties.

Om te beginnen verandert er iets na ommekomst van een rechtsgang in eerste aanleg. In de oude situatie hadden partijen geen andere optie dan de uitspraak te accepteren. Nu kan de verliezende partij ervoor kiezen om het erbij laten zitten, waarna implementatie van de rechterlijke uitspraak volgt. Maar het hoeft niet. De verliezende partij kan ook tot de conclusie komen dat, alles afwegende, een rechtsgang in tweede aanleg de moeite waard is. En dat wetende zou de andere partij de kosten van die tweede rechtsgang kunnen proberen te vermijden, door alsnog een schikking te beproeven.

Vervolgens laat de invoering van de tweede aanleg het keuzeproces in eerste instantie niet onverlet. Immers, als partijen het er inderdaad in tweede aanleg niet (altijd) bij laten zitten, heeft dat invloed op het uiteindelijke resultaat van het starten van de rechtsgang in eerste aanleg. Zodra partijen zich dat realiseren, is het zinvol om bij het keuzegedrag in eerste aanleg op voorhand rekening te houden met de (vervolg)keuzes die in tweede aanleg gemaakt zullen worden. Naar analogie van de oude situatie moet het model dan opnieuw terugredenerend vanuit het einde worden opgelost.

Ten slotte is het zeer wel denkbaar dat de rechtsgang in eerste aanleg de inschatting van de juridische mérites van de zaak door partijen beïnvloedt. Denk in dat verband aan de additionele informatie die naar voren kan komen in de wisseling van argumenten tijdens de procedure, aan het feit dat het vonnis de ene dan wel de andere partij in het gelijk stelt, en aan de motivering van de rechter.

In het vervolg zullen we deze effecten successievelijk aan de orde stellen. We beginnen in paragraaf 4.1 met de appèlbeslissing, dat wil zeggen de beslissing om een beroep te doen op de rechter in tweede aanleg, gegeven de uitspraak in eerste aanleg. In paragraaf 4.2 doen we een stap terug en richten de aandacht op de gevolgen van het bestaan van de appèlmogelijkheid voor het keuzeproces in eerste aanleg. Aansluitend maken we in de paragrafen 4.3 en 4.4 een vergelijking tussen de oude en de nieuwe situatie. Daarbij nemen we steeds aan dat elke partij vooraf een bepaalde inschatting heeft gemaakt van de juridische mérites van de zaak, en zich op basis daarvan in tweede instantie dezelfde kans toedicht om door de rechter(s) in het gelijk gesteld te worden als in eerste aanleg. Oftewel: $p_B^1 = p_B^2 = p_B$ en $p_F^1 = p_F^2 = p_F$. In paragraaf 5 staan we stil bij de mogelijkheid dat de geschatte kans om van de rechter gelijk te krijgen tussentijds wordt bijgesteld. Daarbij speelt

¹⁶ De situatie in belastingzaken is in zoverre gecompliceerder, dat per 1 januari 2005 niet alleen de mogelijkheid van hoger beroep is geopend, maar dat ook de behandeling in eerste instantie is verschoven van de hoven naar de rechtbanken. Doordat de regelingen omtrent de hoogte van de griffierechten, de proceskostenveroordeling enz. zijn meegeschoven, is er in de kostenplaatjes van de behandeling in eerste instantie echter niets substantieels veranderd.

tevens het thema van het vertrouwen in de rechtspraak een rol.

4.1 De appèlbeslissing

We beginnen bij de appèlbeslissing in tweede aanleg. Centraal daarbij staan de keuzes van de spelers wanneer partij B, dan wel partij F, in eerste aanleg in het gelijk is gesteld. In beide gevallen verloopt de analyse langs de inmiddels bekende lijnen. Eerste vraag is of de partij die in de nadelige positie verkeert, wat te winnen heeft met een nieuwe gang naar de rechter. Zo nee, dan laten partijen het er verder bij zitten. Zo ja, dan staan partijen voor de vervolgvraag of er ruimte is voor een wederzijds bevredigende schikking.

Naar analogie van de voorwaarden (2) en (4) resulteren de formele afleidingen ook nu in condities die ons vertellen bij welke parameterconfiguraties er een bepaalde keuze te verwachten is. Als partij B de rechtsgang in eerste aanleg heeft gewonnen, zal F het er verder bij laten zitten als diens winstkans zo klein is dat de (meer)kosten niet opwegen tegen de (meer)opbrengsten. Dit wordt tot uiting gebracht in voorwaarde (2B):

$$p_F^2 \leq (g_F^2 + k_F^2 + q^2) / (Y + g_F^2 + q^1 + q^2) \quad (2B)$$

Kan F wel geloofwaardig dreigen met hoger beroep, dan is vervolgens van belang of er al dan niet ruimte bestaat voor een schikking. Voor die schikkingsruimte is enerzijds van belang welke (meer)kosten partijen naar verwachting zouden kunnen uitsparen door een appèlprocedure te vermijden. Anderzijds wordt de schikkingsruimte ingeperkt, wanneer partijen zich (te) rijk rekenen voor wat betreft de (meer)opbrengst van het hoger beroep. Voorwaarde (4B) geeft aan onder welke omstandigheden de schikkingsruimte niet-leeg is:

$$(p_B^2 + p_F^2 - 1) \cdot (Y + q^1 + q^2) \leq k_B^2 + k_F^2 + (1 - p_F^2) \cdot g_F^2 \quad (4B)$$

De voorwaarden (2F) en (4F) geven de overeenkomstige condities voor laten en schikken, voor het geval dat partij F de rechtsgang in eerste aanleg heeft gewonnen:

$$p_B^2 \leq (g_B^2 + k_B^2) / (Y + g_B^2 + q^1 + q^2) \quad (2F)$$

$$(p_B^2 + p_F^2 - 1) \cdot (Y + q^1 + q^2) \leq k_B^2 + k_F^2 + (1 - p_B^2) \cdot g_B^2 \quad (4F)$$

Het voorgaande is grafisch weergegeven in figuur 3, waarbij de vlakken L, S en R weer aangeven bij welke parameterconfiguraties de partijen kiezen voor laten, een schikking of een rechtsgang.

Nu zegt deze figuur echter niet alles, omdat partijen alleen maar in appèl kunnen gaan als het geschil voordien is voorgelegd aan de rechter in eerste aanleg. Daarvoor kunnen we terugrijpen op de analyse in paragraaf 3. Indien die van toepassing is, hebben we in tweede aanleg alleen te maken met de geschillen die in figuur 2 het vlak R vormden, uitgaande van voorwaarde (4). Relevante vraag is of in al die gevallen appèl wordt aangetekend, of slechts in een deel ervan. Om die vraag te beantwoorden, moet worden nagegaan of de voorwaarden (4B) en (4F) meer of minder stringent zijn dan (4). Eenvoudige inspectie leert dat analytisch gezien geen eenduidig antwoord mogelijk is; het hangt ervan af. Als we ervan uitgaan dat de kansinschattingen van partijen niet zijn veranderd ($p_B^1 = p_B^2$, $p_F^1 = p_F^2$), dan

draait het om twee complexen van factoren.

Aan de ene kant geldt dat er in appèl een groter bedrag in het geding is dan in eerste aanleg, te weten het betwiste bedrag van de aanslag plus de vergoeding van de proceskosten in beide instanties ($Y + q^1 + q^2$) versus het betwiste bedrag plus de enkele proceskostenvergoeding in eerste aanleg ($Y + q^1$). Daardoor zal een appèlprocedure eerder interessant zijn dan een rechtsgang in eerste aanleg.

Aan de andere kant staan de (additionele) kosten van de procedure, $k_B^2 + k_F^2 + (1 - p_F^2).g_F^2$ dan wel $k_B^2 + k_F^2 + (1 - p_B^2).g_B^2$ in appèl versus $k_B^1 + k_F^1 + (1 - p_B^1).g^1$ in eerste aanleg. Met de natte vinger en afgaande op schattingen van belastingadviseurs kan worden vastgesteld dat i. de griffierechten bij belastingzaken in verhouding tot de proceskosten bescheiden zijn, ii. bovendien het verschil tussen de griffierechten in 1e en in 2e aanleg relatief beperkt is, en iii. de proceskosten in hoger beroep substantieel kleiner zijn dan in eerste aanleg, omdat de zaak al een keer is voorbereid en beargumenteerd.¹⁷ Al met al zullen de (meer)kosten van een appèlprocedure in het algemeen lager uitvallen dan de kosten van de procedure in eerste aanleg.

Voegen we de twee complexen van factoren samen, dan volgt dat er in appèl een groter bedrag in het geding is bij kleinere (meer)kosten. Ofwel, wanneer de procedure in eerste aanleg voor partijen interessant was, geldt dat zeker zo sterk voor de tweede aanleg. Ofwel: het verwachte appèlpercentage ligt rond de 100%.

Samengevat leidt de analyse van de appèlbeslissing tot de volgende conclusies.

1. Net als in eerste aanleg (zie figuur 2) zullen partijen hun geschil alleen aan de appèlrechter voorleggen, als er sprake is van gezamenlijk optimisme, dat wil zeggen als $p_B^2 + p_F^2 > 1$.
2. Uitgaande van schattingen met betrekking tot de hoogte van de proceskosten is, bij onveranderde kansinschattingen van partijen, een appèlpercentage te verwachten van rond de 100%.

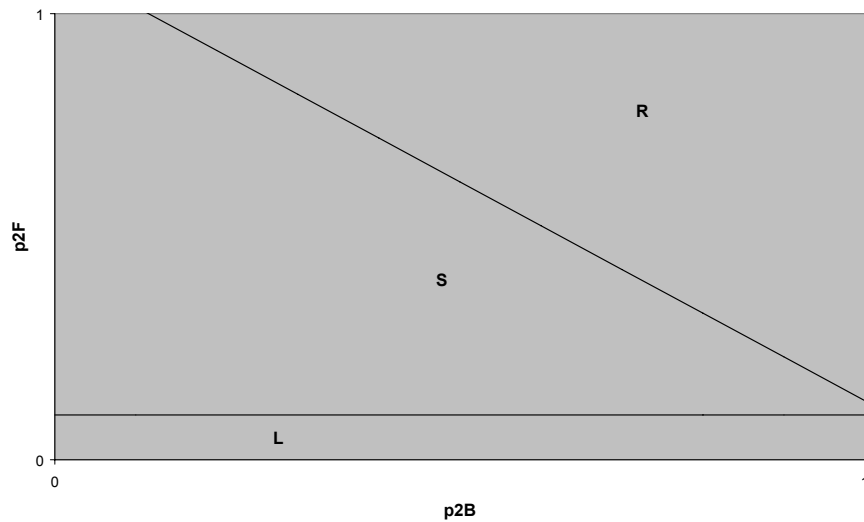
4.2 Geïntegreerde besluitvorming 1e en 2e aanleg

In het voorgaande hebben we de appèlbeslissing bestudeerd, gegeven een uitspraak van de rechter in eerste aanleg. Die analyse heeft tot de conclusie geleid dat in nogal wat gevallen (misschien zelfs wel 100%) een rechtsgang in eerste aanleg gevolgd wordt door een rechtsgang in tweede aanleg. Maar als dat zo is, zullen partijen die hun keuzes in eerste aanleg nog moeten maken, zich dat - vroeger of later - gaan realiseren en dat meenemen in hun overwegingen. We doen daarom een stap terug en gaan het keuzeprocess in eerste aanleg bestuderen in het licht van de mogelijke consequenties in appèl.

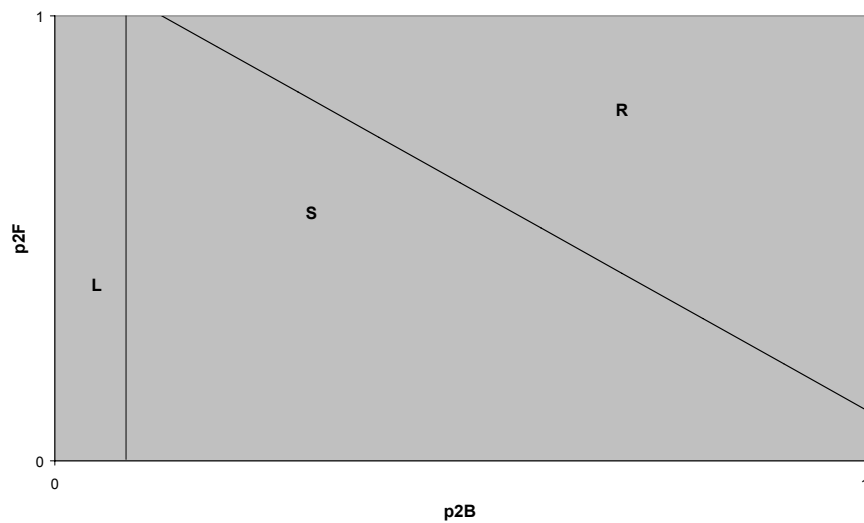
We gebruiken figuur 4 als illustratie.¹⁸ Die figuur bevat een aantal vlakken, elk aangeduid met drie letters. De letters L, S en R staan net als voorheen voor laten, een schikking of de gang naar de rechter. De tweede en derde letter van elk trio geven aan wat er in tweede aanleg gebeurt, als het geschil in eerste aanleg zou uitmonden in een rechtszaak en de rechter daarbij B respectievelijk F in het gelijk zou stellen. De eerste letter verwijst naar de (uiteindelijke) keuze van partijen in eerste aanleg.

¹⁷ Merk verder op dat verplichte procesvertegenwoordiging bij belastingzaken niet aan de orde is.

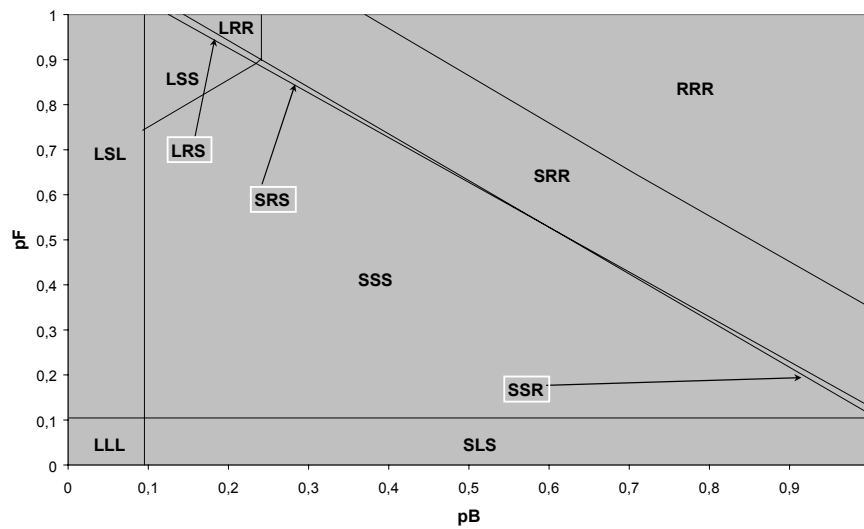
¹⁸ Deze figuur is gebaseerd op het getallenvoorbeeld van casus 1; zie paragraaf 4.3.



Figuur 3a. De beslissing in tweede aanleg: na winst van B in eerste aanleg



Figuur 3b. De beslissing in tweede aanleg: na winst van F in eerste aanleg



Figuur 4. Nieuwe situatie, oplossing via backward induction

Neem een parameterconfiguratie in een van de vlakken LRR, SRR of RRR. Bij een dergelijke parameterconfiguratie zal blijkbare, conform de informatie vervat in figuur 3, in tweede instantie een appèlprocedure volgen, ongeacht of B dan wel F in eerste aanleg door de rechter in het gelijk wordt gesteld. Als partijen zich dat realiseren, heeft dat consequenties voor de afwegingen in eerste aanleg. Om te weten wat een gang naar de rechter - uiteindelijk - oplevert, kan B niet meer volstaan met de uitkomsten in eerste aanleg; hij moet kijken naar de verwachte uitkomsten van de appèlprocedure, passend gewogen met p_B^1 voor het geval dat hij in eerste aanleg wint en F in appèl gaat, en met $(1 - p_B^1)$ voor het geval dat hij in eerste aanleg verliest en zelf in appèl moet. Dat levert na herschikking van termen de volgende verwachte uitkomst voor B van een gang naar de rechter:

$$-p_B^2 \cdot (k_B^1 + k_B^2 - q^1 - q^2 + (1 - p_B^1) \cdot g^1) - (1 - p_B^2) \cdot (Y + k_B^1 + k_B^2 + (1 - p_B^1) \cdot (g^1 + g_B^2)) \quad (1G)$$

B is alleen bereid om aan de mars door de rechtszalen te beginnen, als hij daarmee beter af is dan met het direct voldoen van de - betwiste - aanslag Y. Nemen we aan dat $p_B^1 = p_B^2 = p_B$, dan is er een grenswaarde voor p_B , zodanig dat als B zijn kansen lager inschat, hij besluit om het er verder bij te laten zitten. Dit wordt in figuur 4 zichtbaar gemaakt door de verticale scheidslijn tussen LRR en SRR.

Kan B wel geloofwaardig dreigen met gerechtelijke stappen, dan staan partijen voor de vraag of een schikking wellicht toch een meer bevredigende oplossing zou kunnen bieden. Daartoe moet ook F zich rekenschap geven van wat een rechtsgang hem uiteindelijk, na ommekomst van het appèl, te bieden heeft. Afgeleid kan worden dat er voor partijen inderdaad een schikkingsruimte bestaat, indien

$$(p_B^2 + p_F^2 - 1) \cdot (Y + q^1 + q^2) \leq k_B^1 + k_B^2 + k_F^1 + k_F^2 + (1 - p_B^1) \cdot g^1 + (1 - p_B^1) \cdot (1 - p_B^2) \cdot g_B^2 + (1 - p_F^1) \cdot (1 - p_F^2) \cdot g_F^2 \quad (4G)$$

Het rechterlid geeft het totaal van de kosten weer die de partijen zich naar verwachting besparen, als ze een rechtsgang weten te vermijden. Het linkerlid geeft aan dat de schikkingsruimte wordt ingeperkt wanneer partijen zich (te) rijk rekenen voor wat betreft de inzet van de rechtsgang. Voorwaarde (4G) vormt de basis voor de scheidslijn tussen SRR en RRR in figuur 4.

Het moge duidelijk zijn dat naar analogie van de vlakken LRR, SRR en RRR ook de andere vlakken in figuur 4 geduid kunnen worden. Neem bijvoorbeeld een parameterconfiguratie in het vlak SLS. De verhoudingen liggen dan zo dat de fiscus bij verlies in eerste aanleg de zaak verder laat zitten; daarentegen is de belastingplichtige bij verlies wel bereid om in appèl te gaan, waarna er blijkbaar voldoende schikkingsruimte is. Maar dat impliceert voor de eerste aanleg, dat er voor de belastingplichtige het nodige te halen valt, en voor de fiscus weinig tot niets. In dat geval kan de fiscus beter meteen proberen om B door middel van een schikking van gerechtelijke stappen af te houden.

4.3 Het effect van een extra feitelijke instantie

Willen we meer informatie ontleen aan figuur 4, denk aan een vergelijking van de keuzes van partijen in de oude en in nieuwe situatie, of aan inzicht in de rol van de achterliggende factoren, dan moeten we precies weten waar de diverse scheidslijnen lopen, als zodanig en ten opzichte van elkaar. Inspectie van de uitdrukkingen (1G) en (4G) leert dat dat geen sinecure is. De scheidslijnen zijn afhankelijk van een groot aantal factoren, waarvan de

onderlinge orde van grootte op zuiver analytische gronden niet vastligt; bovendien zijn ze kwadratisch in de kansinschattingen van partijen. Het is dan ook niet of nauwelijks mogelijk om zinvolle analytische resultaten af te leiden.

In plaats daarvan kiezen we voor een numerieke benadering. Op basis van feitelijke gegevens aangevuld met informatie van mensen uit het veld hebben we een aantal casus samengesteld, die samen een redelijk representatief beeld beogen te geven van de zaken die in en om de belastingrechtspraak aan de orde zijn. Tabel 1 geeft een overzicht.

Tabel 1 Beschrijving van de casus									
#	Y	k_B^1	k_F^1	k_B^2	k_F^2	$q^1 = q^2$	g^1	g_B^2	g_F^2
0	1.000	200	2.000	100	1.000	20	37	103	414
1	20.000	3.000	2.000	1.500	1.000	800	276	414	414
2	20.000	3.000	3.000	1.500	1.500	800	276	414	414
3	20.000	8.000	3.000	4.000	1.500	800	276	414	414
4	20.000	8.000	3.000	4.000	1.500	1.200	276	414	414
5	100.000	8.000	3.000	4.000	1.500	800	276	414	414
6	1.000.000	50.000	4.000	25.000	2.000	1.200	276	414	414

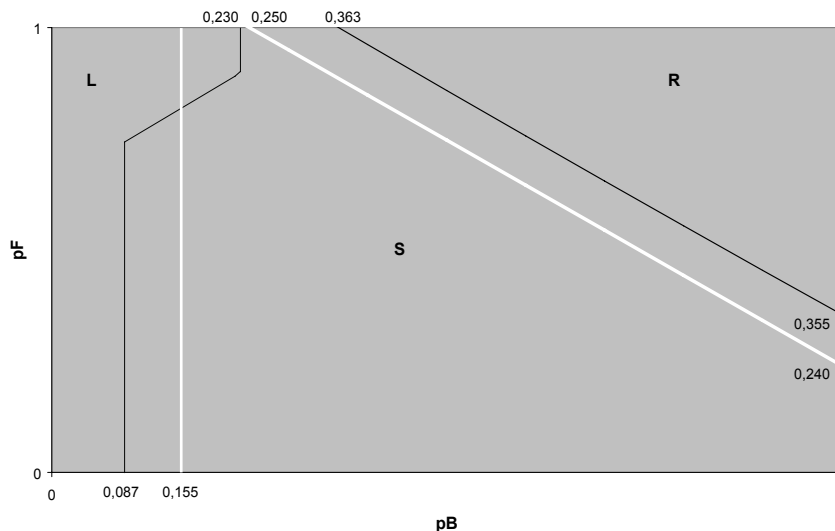
In casus 0 is B een natuurlijk persoon, die zichzelf vertegenwoordigt voor de rechter. In casus 1 t/m 6 is B een bedrijf, dat gebruik maakt van professionele rechtsbijstand. Casus 1 t/m 5 hebben qua inzet betrekking op min of meer normale zaken, casus 6 vormt een grote zaak. Bij het samenstellen van de casus is aangenomen dat de proceskosten in hoger beroep voor beide partijen steeds de helft zijn van de kosten in eerste instantie. Immers, de zaak is al een keer voorbereid en beargumenteerd. Verder is aangenomen dat de hoogte van de eventuele proceskostenvergoeding in eerste en tweede aanleg gelijk is.

Figuur 5 laat de resultaten van casus 1 zien. De casus 2 t/m 6 vertonen een analoog beeld. Op het afwijkende beeld van casus 0 komen we zo direct terug.

De zwarte lijnen geven de nieuwe situatie weer met twee feitelijke instanties. Deze zwarte lijnen vinden hun oorsprong in figuur 4, doordat vlakken met dezelfde beginletter zijn samengevoegd. De door de zwarte lijnen afgescheiden vlakken L en S geven de parameterconfiguraties, waarbij er in eerste aanleg wordt gelaten respectievelijk geschikt. Daarmee is het geschil afgedaan. Bij de parameterconfiguraties in vlak R resulteert het geschil in een rechtsgang in eerste aanleg, die altijd wordt gevolgd door een appèl bij de tweede feitelijke instantie.

Om te kunnen vergelijken, zijn in figuur 5 ook de resultaten ingetekend voor de situatie met één feitelijke instantie. Op dezelfde wijze als in figuur 2 scheiden de witte lijnen de vlakken L, S en R die aangeven bij welke parameterconfiguraties er in de oude situatie zou worden gelaten, geschikt, of geprocedeerd.

Bij vergelijking van de oude en nieuwe situatie valt één ding onmiddellijk op: er worden in de nieuwe situatie in eerste aanleg minder rechtszaken gestart. Dat is overigens eenvoudig te verklaren. Gegeven het appèlpercentage van 100% weten partijen dat elke zaak die in eerste aanleg voor de rechter wordt gebracht, pas in tweede aanleg definitief wordt beslist. In vergelijking met de oude situatie verandert de inzet van het geschil als zodanig maar weinig;



Figuur 5. Casus 1, nieuwe situatie (zwart) versus oude situatie (wit)

maar de gezamenlijke kosten van een rechtsgang langs twee feitelijke instanties zijn duidelijk hoger dan die van een procedure in eerste en enige aanleg.¹⁹ Daardoor valt de schikkingsruimte groter uit en is het pas bij een groter gezamenlijk optimisme interessant om te proberen bij de rechter het eigen gelijk te halen.

Het tweede dat opvalt in figuur 5, is dat de scheidslijn tussen de vlakken L en S in de nieuwe situatie ten dele links en ten dele rechts van de oude scheidslijn loopt. We lichten het onderlinge verloop van deze scheidslijnen nader toe.

In het algemeen geldt, dat als een rechtszaak voor B in eerste aanleg lonend is, dat zeker ook het geval is in tweede instantie. Immers, de (meer)kosten in tweede aanleg zijn lager, en er valt meer te winnen.²⁰

Als p_F tamelijk laag is, is het in tweede aanleg, gegeven het ontbreken van gezamenlijk optimisme voor partijen, echter niet interessant om daadwerkelijk aan te sturen op een appèlprocedure. Anders gezegd, er wordt in tweede aanleg of door F gelaten, of geschikt (zie ook figuur 4). Voorzover F een geloofwaardige dreiging heeft, is zijn onderhandelingspositie verhoudingsgewijs zwak vanwege de lage p_F en valt de schikking relatief gunstig uit voor B. Een en ander betekent dat B met de invoering van de tweede instantie niet veel verliest vanwege de mogelijkheid tot beroep van F, maar wel wint vanwege zijn eigen mogelijkheid tot beroep. Als gevolg daarvan heeft B eerder een geloofwaardige dreiging dan onder de oude situatie met één feitelijke instantie.

Wanneer p_F hoger wordt, verandert het beeld. Immers, naarmate p_F groter wordt, valt bij gelijkblijvende p_B een schikking in tweede aanleg ongunstiger uit voor B. Maar dat betekent voor de eerste aanleg dat het beginnen van een rechtszaak onaantrekkelijker wordt. Vandaar dat, vanaf zeker punt, p_B omhoog moet bij een stijging van p_F om alsnog een geloofwaardige dreiging te hebben. Dat vinden we terug in het schuin oplopende segment van de zwarte scheidslijn tussen L en S. Merk op dat dit schuin oplopende segment een knik vertoont. Dat heeft te maken met het feit (vergelijk figuur 4) dat links van deze knik in

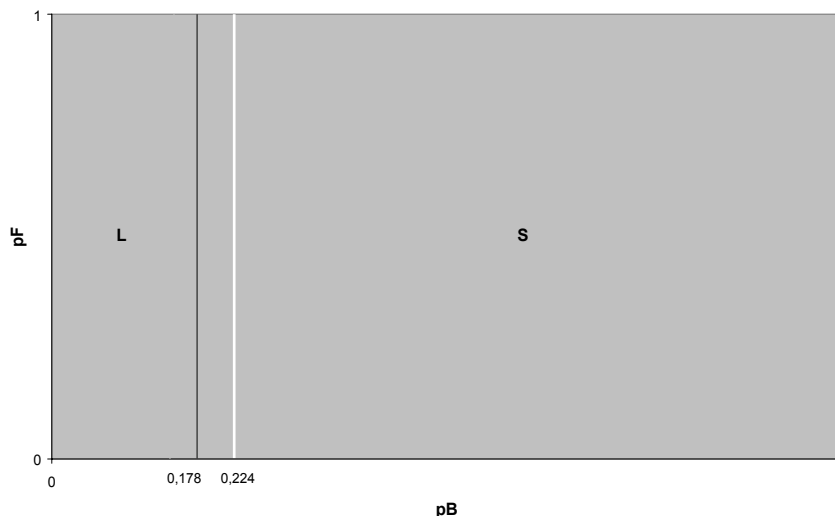
¹⁹ Vergelijk de voorwaarden (4) en (4G).

²⁰ Vergelijk (2) en (2F).

tweede aanleg sowieso een schikking volgt, terwijl rechts van de knik alleen een schikking volgt indien F in eerste aanleg gelijk kreeg.

Bij nog hogere waarden van p_F loopt de scheidingslijn uiteindelijk weer verticaal, omdat dan vanwege gezamenlijk optimisme op elke rechtszaak in eerste aanleg zeker een appèl zal volgen. Dan hangt de door B verwachte waarde van een rechtszaak alleen af van zijn eigen kosten en baten, alsmede van de kans die hij zichzelf toedicht; p_F is daarbij niet van belang. Zolang de proceskostenvergoeding in tweede instantie, net als in eerste aanleg, onvolledig is, zal de totale rechtsgang in twee instanties meer kosten met zich meebrengen voor B dan afhandeling in één instantie.²¹ Als gevolg daarvan heeft B minder snel een geloofwaardige dreiging dan onder de oude situatie.

Zoals al opgemerkt, zijn de resultaten in de casus 2 t/m 6 kwalitatief gelijk aan die van casus 1.²² Casus 0 laat wel een afwijkend beeld zien. Zie figuur 6. Deze casus is met name daarom interessant omdat hij nimmer tot een rechtszaak leidt. Burgers die zichzelf een meer dan minimale kans toedichten, komen wel in het geweer. Maar voor de belastingdienst zijn de kosten van een procedure dusdanig hoog vergeleken met wat er in een rechtsgang te winnen valt, dat het geschil eigenlijk altijd in der minne wordt geschikt. Die redenering, die al gold in de oude situatie van één feitelijke instantie, wordt alleen maar versterkt door de invoering van een appèlmogelijkheid. Daardoor ook hebben burgers in de nieuwe situatie eerder een geloofwaardige dreiging dan in de oude situatie.



Figuur 6. Casus 0, nieuwe situatie (zwart) versus oude situatie (wit)

Samengevat concluderen we voor de nieuwe situatie met twee feitelijke instanties:

1. De invoering van de tweede feitelijke instantie leidt tot minder rechtszaken in eerste aanleg; anders gezegd, de eis van gezamenlijk optimisme wordt strenger.
2. De rechtszaken die in eerste aanleg worden aangespannen, worden alle gevolgd door een appèl bij de tweede feitelijke instantie.

²¹ Vergelijk (1) en (1G).

²² De desbetreffende figuren zijn te vinden in de Appendix.

3. Het is niet in het algemeen te zeggen of belastingplichtingen die het niet eens zijn met hun aanslag, deze meer of minder vaak zullen aanvechten. Dat hangt af van de concrete verdeling van de kansinschattingen van partijen.

4.4 Over de invloed van de verschillende factoren

Door de verschillende casus onderling te vergelijken, kunnen we niet alleen zicht krijgen op de betekenis van p_B en p_F , maar ook op de invloed van de andere variabelen in het model. Die andere variabelen zijn bepalend voor de precieze ligging van de scheidslijnen tussen de vlakken L, S en R. We richten ons hier op de nieuwe situatie.²³

Om te beginnen kijken we naar de waarschijnlijkheid dat B het erbij laat zitten. Op basis van de inzichten die zijn verkregen met het model voor één feitelijke instantie, weten we dat B eerder geloofwaardig kan dreigen naarmate de inzet van de rechtszaak hoger is (Y , q^1) en de kosten van een procedure voor hem lager zijn (k_B^1 , g^1). Doordat er in de tweede fase een vervolg aan de rechtsgang kan worden gegeven, ook door F, spelen echter in de nieuwe situatie meer variabelen een rol. Indien er bij ten minste een van de twee mogelijke uitspraken in eerste aanleg een schikking volgt, verkleinen k_B^2 en g_B^2 de verwachte waarde van die schikking (want zij verslechteren de onderhandelingspositie van B), terwijl k_F^2 , q^2 en g_F^2 deze verwachte waarden vergroten (want zij verzwakken de onderhandelingspositie van F). Daarnaast verlagen k_F^2 , g_F^2 en q^2 de kans dat F geloofwaardig kan dreigen na een door B gewonnen rechtszaak, terwijl Y en q^1 deze verhogen. Het blijkt dat als door een kleine verandering (bijvoorbeeld vanwege een toename in Y of q^1) in de parameters F wel geloofwaardig kan dreigen, terwijl dat voorheen niet kon, de verwachte waarde van een rechtsgang voor B daalt. Zo ook leiden een toename in Y , q^1 en q^2 , en een afname in k_B^2 en g_B^2 ertoe dat B zelf na een verloren rechtszaak eerder geloofwaardig kan dreigen.

Al met al kunnen we stellen dat een toename van Y , q^1 , q^2 , k_F^2 en g_F^2 B eerder een geloofwaardige dreiging zal geven, waardoor hij de aanslag ook eerder zal aanvechten. Het omgekeerde gebeurt bij een toename van k_B^2 en g_B^2 , k_B^1 en g^1 . Deze conclusie vindt zijn bevestiging bij vergelijking van de casus 1 en 2 (voor wat betreft k_F^2), 2 en 3 (voor wat betreft k_B^1 en k_B^2), 3 en 4 (voor wat betreft q^1 en q^2) en 3 en 5 (voor wat betreft Y).

Vergelijking van genoemde casus laat verder zien dat de waarschijnlijkheid waarmee daadwerkelijk een gang naar de rechter gemaakt wordt, toeneemt als het betwiste bedrag Y en de proceskostenvergoeding q stijgen, en als de proceskosten en de griffierechten dalen. Dat is in het licht van voorwaarde (4G) een weinig verrassend resultaat.

5. Leren van het oordeel van de rechter

In het voorgaande gingen we ervan uit dat partijen een bepaalde inschatting hadden van de juridische mérites van hun zaak. Daarop gebaseerd kenden partijen zichzelf een kans toe om door de rechter in het gelijk gesteld te worden, die, zo namen we aan, in eerste en tweede instantie gelijk was. Deze aanname vormde een belangrijke drijvende kracht achter onze conclusie dat alle rechtszaken in eerste aanleg worden gevolgd door een appèl bij de

²³ Zie paragraaf 3 voor de invloed van de andere variabelen in de oude situatie. We beperken ons hier tot min of meer marginale veranderingen van de variabelen, dat wil zeggen zodanige veranderingen dat de onderlinge orde van grootte niet fundamenteel verandert.

tweede feitelijke instantie.

Bij nader inzien is het echter niet vanzelfsprekend dat de rechtsgang in eerste aanleg de kansinschattingen van partijen geheel onberoerd laat. Het is immers zeer wel denkbaar dat in de wisseling van argumenten tijdens de procedure additionele informatie naar voren komt omtrent de feiten dan wel de interpretatie van het geldende recht. Het feit dat het vonnis uiteindelijk de ene partij wel en de andere partij niet in het gelijk stelt, vormt hoe dan ook nieuwe informatie voor partijen die tot dan toe alleen een kansinschatting hadden. En ook de motivering van de rechter, aan wie toch een zeker verstand van zaken zal worden toegedicht, vormt stof tot nadenken.

In deze paragraaf werken we onze analyse van de belastingrechtspraak verder uit, door na te gaan wat er gebeurt als partijen hun verwachtingen bijstellen naar aanleiding van de uitspraak in eerste aanleg. In andere woorden, partijen leren van het oordeel van de rechter. We zullen zien dat dit daadwerkelijk tot een lager appèlpercentage kan leiden. We beginnen in paragraaf 5.1 met een beschrijving van de elementen die aan de kansinschattingen ten grondslag liggen. Op basis daarvan gaan we na hoe deze kansinschattingen in tweede instantie kunnen afwijken van die in eerste aanleg. Vervolgens kijken we naar de gevolgen van deze bijstelling van de verwachtingen voor de afwikkeling van belastinggeschillen. In paragraaf 5.2 analyseren we eerst het bijzondere geval dat er volkomen vertrouwen heerst in het rechterlijke oordeel. In paragraaf 5.3 dingen we af op die boude veronderstelling. Uitgaande van een begreisd vertrouwen in de rechtspraak onderzoeken we vervolgens in de paragrafen 5.4 en 5.5 de gevolgen voor de afwikkeling van belastingzaken. We maken daarbij onderscheid tussen bijziende (myopische) en verziende partijen. Bijziende partijen beseffen voorafgaande aan een eventueel beroep op de eerste feitelijke instantie niet, dat zij hun eigen kansen na een rechterlijk oordeel mogelijk anders zullen gaan inschatten. Verziende partijen geven zich op voorhand rekenschap van de invloed die het oordeel van de rechter op hun standpunten zal hebben.

5.1 De kansinschatting ontleed

Ingeval van een juridisch dispuut waarbij de feiten en/of het toepasselijke recht geen uitgemaakte zaak vormen, zijn er twee manieren waarop een partij gelijk kan krijgen. Ofwel de betrokken partij heeft gelijk en de rechter neemt de juiste beslissing. Ofwel de betrokken partij heeft ongelijk, maar de rechter zit er naast.

Daarop aansluitend kan de ex ante inschatting van partij i ($i = B, F$) wat betreft de kans om van de rechter in eerste instantie gelijk te krijgen, uiteengelegd worden in twee elementen:

- het initiële geloof van partij i in de juridische mérites van de eigen zaak, in de vorm van de kansinschatting gelijk te hebben, zeg ρ^1_i ($0 \leq \rho^1_i \leq 1$)
- het vertrouwen dat de rechter de feiten onbevooroordeeld tot zich zal nemen en het geldende recht juist zal toepassen, in de vorm van de kansinschatting dat de rechter de juiste beslissing neemt. Aangenomen wordt dat het vertrouwen in het rechterlijke oordeel meer een maatschappelijk, dan een individueel oordeel is, en daarom voor alle partijen gelijk is, zeg r^1 ($0 \leq r^1 \leq 1$)

De ex ante inschatting van de kans om door de rechter in eerste instantie in het gelijk gesteld te worden, kan dan met de volgende formule worden weergegeven:

$$p^1_i = \rho^1_i \cdot r^1 + (1 - \rho^1_i) \cdot (1 - r^1) \quad (5)$$

Zoals opgemerkt, kunnen er diverse redenen zijn waarom de kansinschatting van partijen in de appèlprocedure niet gelijk is aan die in eerste instantie. Aan de hand van het onderscheid tussen p_i , het geloof in de eigen zaak, en r_i , het vertrouwen in de rechter, kunnen we dat verder uitwerken.

Ten eerste is het niet ondenkbaar dat de samenleving (nog) meer vertrouwen heeft in de appèlrechters dan in de rechters in eerste instantie. In appèl, zo leert de ervaring, nemen rechters meer tijd voor de behandeling; in de appèlcolleges zitten gemiddeld genomen de meer ervaren rechters; en in appèl treedt er altijd een meervoudige kamer op, terwijl in eerste instantie ook kan worden volstaan met een enkelvoudige kamer. We nemen daarom aan: $r^2 \geq r^1$.

Ten tweede kan de informatie die in de eerste feitelijke instantie tijdens de behandeling en via de uitspraak van de rechter beschikbaar komt, invloed hebben op het geloof van partijen in het eigen gelijk. In concreto nemen we hier aan dat partijen hun mening over de juridische mérites van de eigen zaak bijstellen op grond van de uitspraak van de rechter. Die uitspraak valt ofwel mee, omdat de partij gelijk krijgt, terwijl hij "maar" een kans p_i^1 (< 1) dacht te hebben; ofwel de uitspraak valt tegen, omdat de partij ongelijk krijgt, terwijl hij dacht "toch zeker" een kans p_i^1 (> 0) te hebben. We nemen aan dat de bijstelling plaats vindt op een manier die consistent is met het initiële geloof in de eigen zaak en met het vertrouwen in de desbetreffende rechter.²⁴

Na een gunstige rechterlijke uitspraak kan partij i berekenen wat op grond van de hem ter beschikking staande gegevens de waarschijnlijkheid is dat hij inderdaad gelijk had, gegeven dat de rechter hem gelijk heeft gegeven. Dat levert de volgende schatting van de kans dat hij gelijk heeft:

$$p_i^{2+} = p_i^1 \cdot r^1 / (p_i^1 \cdot r^1 + (1 - p_i^1) \cdot (1 - r^1)). \quad (6+)$$

In het rechterlid geeft de teller de geschatte kans dat partij i zowel gelijk zou hebben als krijgen. En die wordt afgezet tegen de noemer met de geschatte kans dat partij i (op welke grond dan ook, terecht of onterecht) gelijk zou krijgen.

Op analoge wijze kan partij i zijn geloof in de eigen zaak bijstellen na een ongunstige rechterlijke uitspraak. De waarschijnlijkheid dat hij toch gelijk had, ondanks het gegeven dat de rechter hem in het ongelijk heeft gesteld, ziet er als volgt uit:

$$p_i^{2-} = p_i^1 \cdot (1 - r^1) / (p_i^1 \cdot (1 - r^1) + (1 - p_i^1) \cdot r^1). \quad (6-)$$

In het rechterlid geeft de teller de geschatte kans dat partij i wel gelijk had maar het niet zou krijgen. En die wordt afgezet tegen de noemer met de geschatte kans dat partij i (op welke grond dan ook, terecht of onterecht) ongelijk zou krijgen.

Met behulp van het aldus bijgestelde geloof in de eigen zaak, in combinatie met het vertrouwen in de appèlrechter r^2 , kan partij i een schatting maken van de kans dat hij in appèl

²⁴ We gebruiken hier de zogenaamde Bayesian updating van overtuigingen, waarbij p_i de bekende prior (de initiële inschatting) is.

in het gelijk gesteld zal worden. Naar analogie van vergelijking van (5) wordt dat:

$$p_i^{2+} = p_i^{2+} \cdot r^2 + (1 - p_i^{2+}) \cdot (1 - r^2) \quad (7+)$$

na winst in de eerste feitelijke instantie, dan wel na verlies:

$$p_i^{2-} = p_i^{2-} \cdot r^2 + (1 - p_i^{2-}) \cdot (1 - r^2). \quad (7-)$$

In het vervolg van deze paragraaf gaan we onderzoeken welke lessen we kunnen trekken uit deze ontleding van de kansinschattingen.

5.2 Volmaakt vertrouwen in de rechtspraak

We beginnen met het bijzondere geval dat de samenleving volledig vertrouwt op de rechtspraak, zowel in eerste instantie als in appèl. In de ogen van de rechtssubjecten nemen rechters onbevooroordeeld kennis van alle relevante feiten en passen het geldende recht volledig correct toe. Anders gezegd: $r^1 = r^2 = 1$.

Als rechters in de beleving van partijen geen fouten maken, kunnen we de vergelijkingen (5) t/m (7) sterk vereenvoudigen. Het resultaat luidt:

$$p_i^1 = p_i^1; p_i^{2+} = 1 \text{ en } p_i^{2-} = 0; p_i^{2+} = 1 \text{ en } p_i^{2-} = 0.$$

In eerste instantie valt de kansinschatting samen met het initiële geloof in de juridische mérites van de zaak. Immers, indien en voorzover een partij gelijk meent te hebben, rekent hij erop dat gelijk ook te krijgen. Na ommekomst van de uitspraak in eerste aanleg echter wordt dat - voor foutloos gehouden - oordeel overgenomen door de partijen. De partij die heeft gewonnen, meent vanaf dat moment het gelijk volledig aan zijn zijde te hebben. En de partij die heeft verloren, gelooft vanaf dat moment dat er geen juridische basis is voor zijn claim.²⁵ Omdat naar verwachting de rechters in tweede instantie evenmin fouten maken, rekent de winnaar van de procedure in eerste aanleg er vervolgens op ook het appèl te zullen winnen. En de verliezer in eerste aanleg acht zichzelf kansloos in de appèlprocedure.

Met deze wetenschap kijken we naar de afwikkeling van belastinggeschillen. Bij een volmaakt vertrouwen in de rechtspraak kunnen we het volgende concluderen:

1. Om te beginnen zal de verliezende partij het er na afloop van de eerste aanleg altijd bij laten zitten. Er zijn immers geen baten te verwachten, terwijl er wel kosten in het verschiet liggen (vgl. paragraaf 4.1). Het appèlpercentage komt dus uit op 0.
2. Wat de gevolgen zijn in eerste aanleg, hangt af van de vraag of partijen bij- dan wel verziend zijn. Als de partijen bijziend zijn, geven ze zich op voorhand geen rekenschap van een mogelijke tussentijdse aanpassing van hun kansinschattingen. Bijgevolg houden ze voor de eerste en de tweede aanleg dezelfde kansinschattingen aan. Dat betekent dat de analyse van paragraaf 4.3 onverkort van toepassing is, met

²⁵ Bijzondere gevallen doen zich voor als $p_i^1 = 0$ resp. $p_i^1 = 1$, omdat dan bij de berekening van p_i^{2+} conform vergelijking (6+) resp. van p_i^{2-} conform vergelijking (6-) door nul gedeeld zou moeten worden. Wat zich daarbij voordoet, is dat het absolute vertrouwen in het oordeel van de rechter botst met de absolute zekerheid van het eigen (on)gelijk. Ook in deze gevallen gaan we ervan uit dat het oordeel van de rechter wordt overgenomen, zodat (6+) en (6-) continue functies in p_i^1 opleveren.

dien verstande dat voor p^1_B en p^1_F op de assen van figuur 5 desgewenst ook ρ^1_B en ρ^1_F gelezen mag worden. Dat betekent ook dat de conclusie uit paragraaf 4.3 blijft staan, dat de invoering van de tweede feitelijke instantie tot minder rechtszaken in eerste aanleg leidt.

3. Als de partijen daarentegen verziend zijn, realiseren ze zich voor het begin van de procedure in eerste aanleg, dat de verliezer nimmer appèl zal aantekenen. Maar als partijen zich ervan bewust zijn dat de uitkomst in eerste aanleg het eindpunt van het beslissingsproces vormt, zijn we terug bij het basismodel uit paragraaf 3. De invoering van de tweede feitelijke instantie heeft dan geen enkel effect op het aantal rechtszaken.

5.3 Begrensd vertrouwen in de rechtspraak

Laten we nu het meer realistische geval in ogenschouw nemen, dat de samenleving een begrensd vertrouwen heeft in de rechtspraak. Enerzijds is het vertrouwen in de professionaliteit van de rechters ongetwijfeld hoog genoeg om aan hun oordeel meer waarde te hechten dan aan het opgooien van een muntje. Kortom, de rechter zit vaker goed dan fout, ofwel $r^1, r^2 > \frac{1}{2}$. Anderzijds reikt het vertrouwen in de rechtspraak niet zo ver, dat men gelooft dat er nooit fouten gemaakt worden, d.w.z. $r^1, r^2 < 1$. Deze uitgangspunten combineren we met de gedachte dat de appèlcolleges (nog) meer vertrouwen inboezemen dan de rechters in eerste aanleg. Samen levert dat de volgende veronderstelling op: $\frac{1}{2} < r^1 \leq r^2 < 1$.

We gaan na wat deze veronderstelling betekent voor de kansinschattingen en beginnen bij vergelijking (5) voor de eerste aanleg. Deze kan eenvoudig worden herschreven tot

$$p^1_i = (1 - r^1) + \rho^1_i \cdot (2r^1 - 1)$$

Gegeven dat $\frac{1}{2} < r^1 < 1$, volgen drie belangrijke conclusies.

- De geschatte kans op een gunstige uitspraak van de rechter, p^1_i , correleert positief met het geloof van een partij in de juridische mérites van de eigen zaak, ρ^1_i .
- Het bereik van de kansinschattingen wordt ingeperkt. Enerzijds kan de geschatte kans op een gunstige uitspraak van de rechter nooit kleiner zijn dan de kans waarmee de rechter ernaast zit (als de betrokkene zelf geen enkele fiducie heeft in de eigen zaak, $\rho^1_i = 0$), anderzijds kan deze nooit groter zijn dan het vertrouwen dat men in de rechtspraak stelt (als de betrokkene zeker meent te weten dat hij gelijk heeft, $\rho^1_i = 1$). Kortom, $1 - r^1 \leq p^1_i \leq r^1$.
- Indien $\rho^1_i < \frac{1}{2}$, trekken verwachte onterechte toewijzingen vanwege fouten van de rechter de kansinschattingen enigszins omhoog, zodat $p^1_i > \rho^1_i$. Indien $\rho^1_i > \frac{1}{2}$, trekken verwachte onterechte afwijzingen de kansinschattingen enigszins omlaag, zodat $p^1_i < \rho^1_i$.

Verder volgt uit (5)

$$p^1_B + p^1_F - 1 = (2r^1 - 1) \cdot (\rho^1_B + \rho^1_F - 1)$$

wat tot twee aanvullende conclusies leidt:

- Er kan alleen van gezamenlijk optimisme in de kansinschattingen sprake zijn, als er gezamenlijk optimisme is ten aanzien van het geloof in het eigen gelijk.
- De omvang van het gezamenlijke optimisme in de kansinschattingen valt hoger uit, naarmate er meer vertrouwen is in de rechtspraak.

We richten vervolgens de aandacht op de bijstellingen van het geloof in het eigen gelijk, de vergelijkingen (6+) en (6-). Eenvoudig²⁶ is af te leiden dat $p_i^{2+} \leq p_i^1 \leq p_i^{2+}$. De gelijkheden doen zich alleen voor als $p_i^1 = 0$ of $p_i^1 = 1$. In die gevallen menen partijen zeker te weten hoe het zit; een eventueel afwijkend rechterlijk oordeel wordt dan volledig toegerekend aan een fout van de rechter. In alle andere gevallen zijn partijen niet volledig zeker van hun zaak (in positieve dan wel negatieve zin). Het oordeel van de rechter geeft dan aanleiding om het geloof in het eigen gelijk bij verlies naar beneden en bij winst naar boven bij te stellen.

Ten slotte kijken we naar de kansinschattingen voor de appèlprocedure, conform de vergelijkingen (7+) en (7-). Deze kunnen, naar analogie van (5), worden herschreven tot

$$p_i^{2+} = (1 - r^2) + p_i^{2+} \cdot (2r^2 - 1) \text{ resp. } p_i^{2-} = (1 - r^2) + p_i^{2-} \cdot (2r^2 - 1).$$

- Gegeven dat $\frac{1}{2} < r^2 < 1$, volgt onmiddellijk dat de kansinschattingen (p_i^{2-} , p_i^{2+}) positief zijn gecorreleerd met het geloof in het eigen gelijk (p_i^{2-} , p_i^{2+}).
- Verder is het bereik van de kansinschattingen beperkt tot $1 - r^2 \leq p_i^{2-}$, $p_i^{2+} \leq r^2$.
- Als het vertrouwen in de appèlrechter even groot is als in de rechter in eerste aanleg, dus als $r^2 = r^1$, kan worden afgeleid²⁷ dat $p_i^{2-} \leq p_i^1 \leq p_i^{2+}$.
- Helaas is er in het meer algemene geval $r^2 \geq r^1$ geen eenduidige conclusie te trekken met betrekking tot de richting waarin de individuele kansinschattingen in appèl afwijken van die in eerste aanleg. Wanneer bij de overgang van de eerste naar de tweede feitelijke instantie zowel het geloof in de eigen zaak als het vertrouwen in de rechtspraak kan veranderen, kunnen de effecten in dezelfde richting werken, maar dat is niet altijd zo.²⁸ Neem bijvoorbeeld het geval dat iemand in eerste instantie weinig fiducia had in zijn zaak, maar toch van de rechter in eerste aanleg gelijk heeft gekregen. Die positieve uitspraak leidt tot een opwaartse bijstelling van het geloof in de juridische mérites van de zaak, maar die bijstelling blijft beperkt als het vertrouwen in de rechtspraak in eerste aanleg maar matig was. Als de appèlrechter aanzienlijk betrouwbaarder wordt geacht, zodat van deze veel minder vaak fouten in het eigen voordeel verwacht kunnen worden, kan alles bijeen de geschatte kans op succes heel wel lager uitvallen dan in eerste aanleg.
- Verder kan worden afgeleid dat

$$p_i^{2+} + p_j^{2-} - 1 = (2r^2 - 1) \cdot r^1 \cdot (1 - r^1) \cdot (p_i^1 + p_j^1 - 1) / (p_i^1 \cdot (1 - p_j^1)), i \neq j.$$

Dit leert ons dat als er in eerste aanleg sprake was van gezamenlijk optimisme in de geschatte kansinschattingen, er ook in appèl gezamenlijk optimisme zal heersen. Daarvoor is, bij het veronderstelde begrensde vertrouwen in de rechtspraak ($\frac{1}{2} < r^1 \leq r^2 < 1$), nodig dat er in eerste aanleg sprake was van gezamenlijk optimisme in termen van geloof in het eigen gelijk: $p_B^1 + p_F^1 > 1$.

²⁶ Zie het tweede gedachtestreepje naar aanleiding van vergelijking (5), die ons leert dat de noemer van (6+), p_i^1 , een bovenwaarde heeft gelijk aan r^1 . Naar analogie volgt dat de noemer van (6-), $1 - p_i^1$, een onderwaarde heeft gelijk aan $1 - r^1$.

²⁷ Zie het eerste gedachtestreepje hierboven en het eerder afgeleide $p_i^{2-} \leq p_i^1 \leq p_i^{2+}$.

²⁸ Zo zal, als $p_i^1 < \frac{1}{2}$, de aanpassing van het geloof in neerwaartse richting bij verlies in eerste aanleg en het vertrouwen dat de appèlrechter minder fouten maakt, zeker betekenen dat $p_i^{2-} \leq p_i^1$. Omgekeerd zal, als $p_i^1 > \frac{1}{2}$, de aanpassing van het geloof in opwaartse richting bij winst in eerste aanleg en het vertrouwen dat de appèlrechter minder fouten maakt, zeker betekenen dat $p_i^{2+} \geq p_i^1$. De ambivalentie heeft betrekking op p_i^{2+} als $p_i^1 < \frac{1}{2}$, en op p_i^{2-} als $p_i^1 > \frac{1}{2}$.

Er is echter geen eenduidig antwoord mogelijk op de vraag of het gezamenlijke optimisme, indien aanwezig, groter dan wel kleiner wordt. Het optimisme wordt enerzijds versterkt naarmate $r^2 > r^1$, en anderzijds naarmate $\rho^1_i < \rho^1_j \cdot (1 - r^1) / (r^1 - \rho^1_j \cdot (2r^1 - 1))$. De tweede conditie is geen onmogelijkheid, maar houdt wel in dat de winnaar in eerste aanleg minder fiducie had in het eigen gelijk dan de verliezende partij.

5.4 Partijen zijn bijziend

We zijn natuurlijk vooral geïnteresseerd in de vraag of het aanpassen van de kansinschattingen gevolgen heeft voor de aanpak en afwikkeling van belastingconflicten. In deze paragraaf nemen we aan dat partijen bijziend zijn. Daarmee bedoelen we dat partijen er in eerste aanleg niet bijilstaan dat de uitspraak van de rechter, naast een materieel resultaat, ook informatie oplevert die tot een tussentijdse bijstelling van de eigen ideeën zou kunnen leiden. Pas na de uitspraak in eerste aanleg komen partijen tot het inzicht dat een bijstelling van de opvattingen is aangewezen, en overwegen ze aan de hand van nieuwe kansinschattingen of ze al dan niet in appèl zullen gaan. Daardoor verandert er ten opzichte van de analyses in paragraaf 4 niets in de beslissingen van de partijen in eerste instantie.

In paragraaf 4.1 stelden we verder vast dat er op een rechtszaak in eerste aanleg, bij onveranderde kansinschattingen, altijd een appèl volgt. Immers, er is een groter bedrag in het geding bij kleinere (meer)kosten. Die argumentatie verdient heroverweging.

Figuur 7 illustreert wat de consequenties kunnen zijn in de context van casus 1, als we te maken zouden hebben met een relatief groot en gelijk vertrouwen in de rechtspraak in eerste en tweede aanleg: $r^1 = r^2 = 0,95$.²⁹ Merk op dat figuur 7 wat betreft de keuzes in eerste aanleg identiek is aan figuur 5.³⁰ Het verschil zit hem in de tweede aanleg. Als gevolg van de bijstelling van de kansinschattingen wordt een rechtsgang in eerste aanleg niet altijd (meer) gevolgd door een appèl.

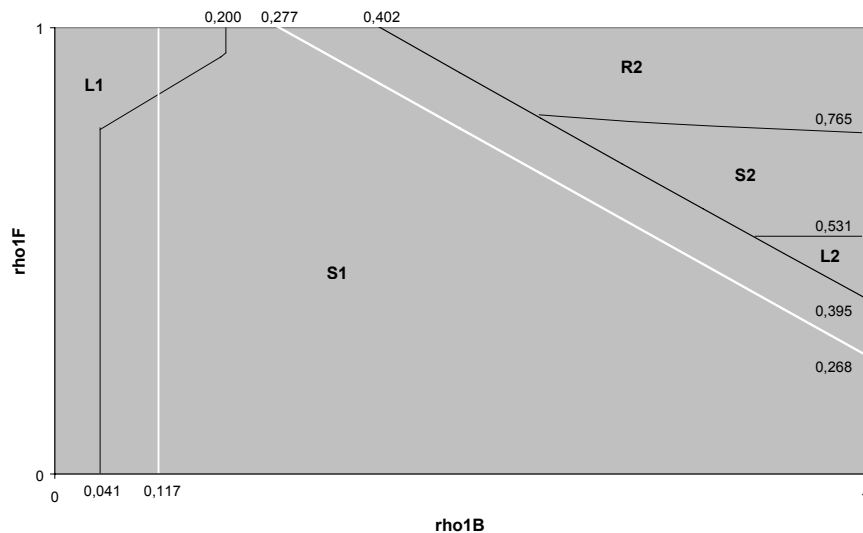
Ten eerste doet zich de mogelijkheid voor dat de verliezende partij ervoor kiest om het er alsnog bij te laten zitten. Het verlies in eerste aanleg leidt ertoe dat de betrokkene het geloof in het eigen gelijk naar beneden bijstelt. Dat vertaalt zich in een lagere kansinschatting, waardoor de verwachte waarde van de appèlprocedure daalt.

Ten tweede bestaat de mogelijkheid dat, gegeven een geloofwaardige dreiging, het gezamenlijke optimisme voldoende afneemt, waardoor alsnog een schikkingsruimte ontstaat. Zoals in paragraaf 5.3 aan de orde geweest is, zal dit zich met name voordoen als de verliezende partij in de eerste fase relatief weinig geloof in het eigen gelijk had.

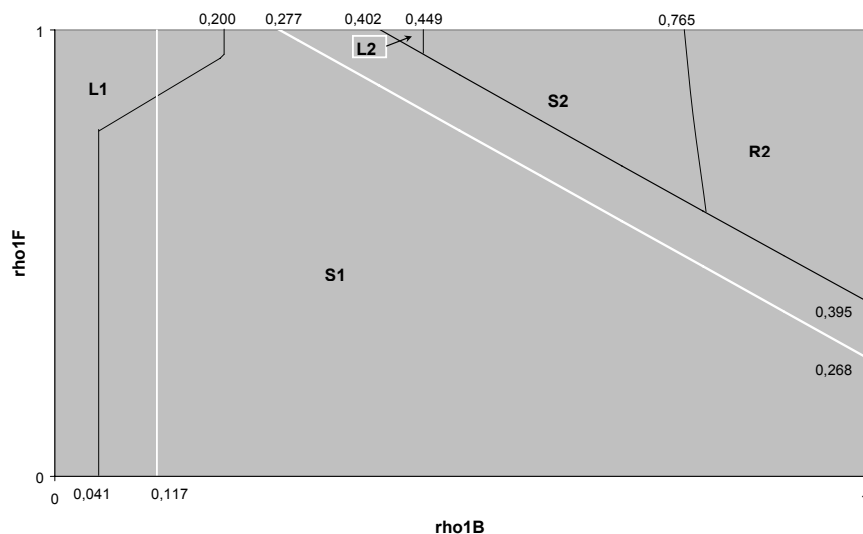
²⁹ We komen direct terug op de situatie dat het vertrouwen in de rechtspraak als geheel dan wel in de rechters in eerste aanleg op een duidelijk lager niveau zou liggen.

³⁰ Met dien verstande dat nu langs de assen ρ^1_B en ρ^1_F zijn afgezet. We hebben al eerder vastgesteld dat uit vergelijking (5) volgt: $p^1_i = (1 - r^1) + \rho^1_i \cdot (2r^1 - 1)$. Er is kortom, gegeven r^1 , een eenvoudig lineair verband tussen ρ^1_i en p^1_i . Bij $r^1 = 0,95$ luidt dat verband $p^1_i = 0,05 + 0,9 \cdot \rho^1_i$. Zo correspondeert de scheidslijn $\rho^1_i = 0,117$ in figuur 7 direct met de scheidslijn $p^1_i = 0,05 + 0,9 \times 0,117 = 0,155$ in figuur 5.

Het betekent verder dat gegeven alle denkbare waarden voor ρ^1_i , $0 \leq \rho^1_i \leq 1$, een (enigszins) beperkt bereik resulteert voor p^1_i , $0,05 \leq p^1_i \leq 0,95$. In figuur 5 zullen kansinschattingen buiten dit bereik zich bij de gegeven mate van vertrouwen in de rechtspraak dus niet voordoen.



Figuur 7a. Casus 1, partijen bijziend, $r^1 = r^2 = 0,95$: winst van B in eerste aanleg



Figuur 7b. Casus 1, partijen bijziend, $r^1 = r^2 = 0,95$: winst van F in eerste aanleg

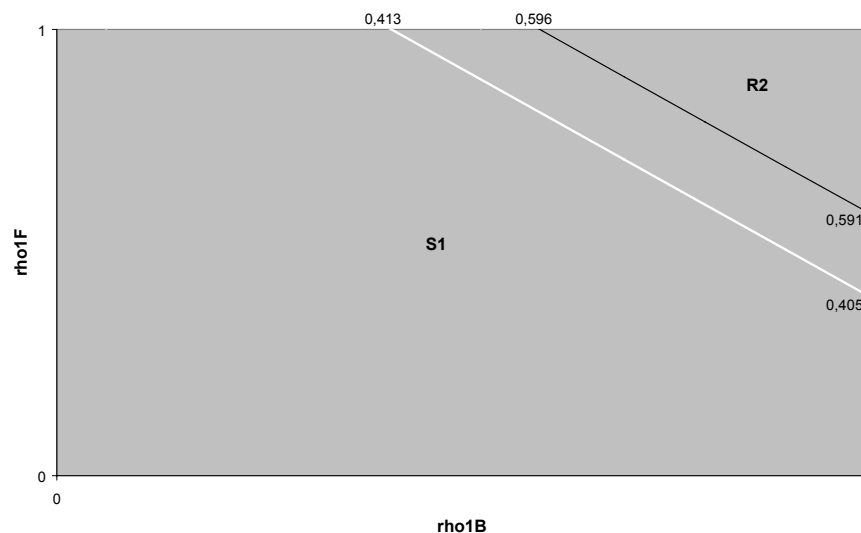
Door vervolgens te variëren op het voor figuur 7 gekozen uitgangspunt $r^1 = r^2 = 0,95$ kan inzicht worden gegeven in de betekenis van het maatschappelijke vertrouwen in de rechterlijke macht.

Stel dat het vertrouwensniveau over de hele linie daalt. Die daling speelt in vergelijking met figuur 7 op twee manieren een rol. Ten eerste bij de keuzes in eerste aanleg, niet omdat het keuzeproces als zodanig wordt beïnvloed, maar wel omdat het bereik van de kansinschattingen verandert. Neem een partij die eigenlijk geen fiducie heeft in de juridische mérites van zijn zaak. Als deze partij kan rekenen op een niet onaanzienlijke foutenmarge in het rechterlijke oordeel, kan de kansinschatting dat hij (ten onrechte, maar toch) van de rechter gelijk krijgt toch nog zodanig uitpakken, dat zijn dreiging geloofwaardig wordt. Bij een zelfde relatief laag geloof in het eigen gelijk zal er dus minder worden gelaten, naarmate het vertrouwen in de rechtspraak geringer is. Neem aan de andere kant het geval dat partijen samen in termen van het geloof in het eigen gelijk behoorlijk optimistisch zijn. Wanneer deze partijen rekening houden met een flinke foutenmarge in het rechterlijke oordeel, wordt het optimisme in termen van kansinschattingen onmiskenbaar getemperd. Gevolg is dat partijen

bij een zelfde geloof in de juridische mérites van hun zaak minder snel de gang naar de rechter zullen maken, naarmate het vertrouwen in de rechtspraak kleiner is.

Ten tweede kan het geloof in het eigen gelijk na ommekomst van de uitspraak in eerste aanleg wijzigen. In paragraaf 5.3 hebben we gezien dat de partijen hun geloof, en hun kansinschattingen,³¹ bijstellen in de richting van het rechterlijke oordeel, de winnende partij naar boven, de verliezende partij naar beneden. Voor de vergelijking van de figuren 7 en 8 is van belang dat de mate van bijstelling afhankelijk is van de mate van vertrouwen. Naarmate het vertrouwen kleiner is, is ook de aanpassing kleiner. Daardoor zal de verliezende partij minder snel laten. Gegeven een geloofwaardige dreiging kan het verder voorkomen dat er geschikt wordt om een beroepszaak te voorkomen. Zoals we eerder zagen, moet daartoe het optimisme van de partijen voldoende zijn gedaald. Langs analytische weg is niet eenduidig vast te stellen of een slinkend vertrouwen in de rechtspraak het optimisme zal doen toe- of afnemen. De numerieke resultaten suggereren dat er in het algemeen een toename van het optimisme is te verwachten. Alles bijeen valt het appèlpercentage hoger uit bij een geringer vertrouwen in de rechtspraak.

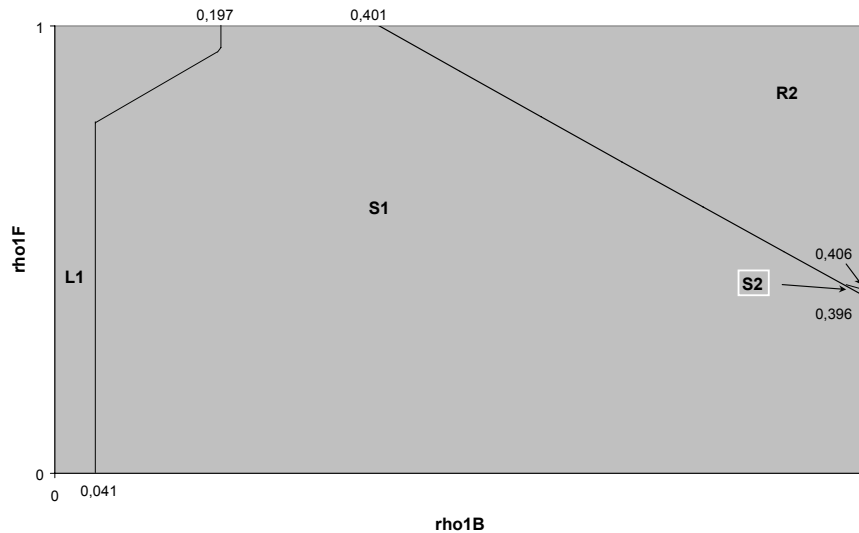
Figuur 8 geeft de resultaten weer voor het geval $r^1 = r^2 = 0,8$.³² In vergelijking met figuur 7 blijkt dat er in eerste aanleg inderdaad minder wordt gelaten (te weten: nooit), er in eerste aanleg minder wordt geprocedeerd, en er in tweede instantie vaker een appèlprocedure volgt (te weten: altijd).



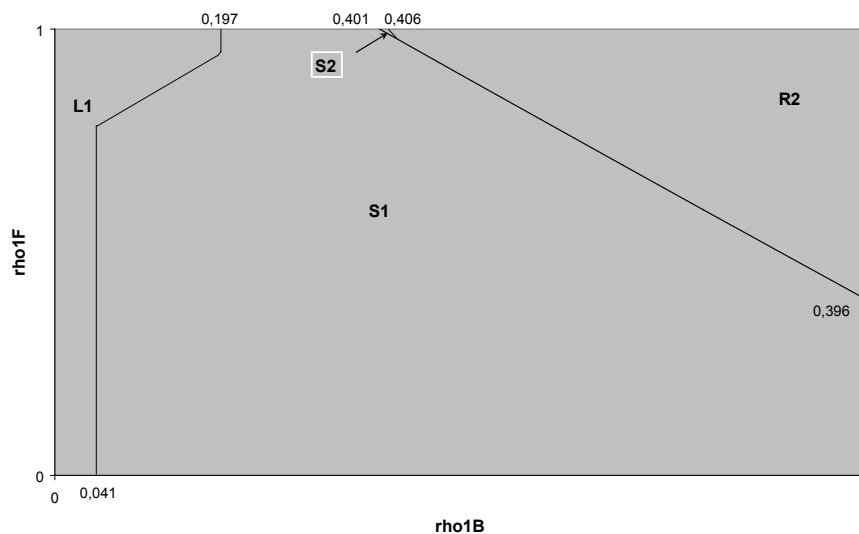
Figuur 8. Casus 1, partijen bijziend, $r^1 = r^2 = 0,8$

³¹ Zolang het vertrouwen in tweede aanleg gelijk is aan dat in eerste aanleg.

³² Net zoals eerder vastgesteld bij figuur 7, correspondeert ook deze figuur wat betreft de keuzes in eerste aanleg met figuur 5. Bij $r^1 = 0,8$ resulteert echter, uitgaande van vergelijking (5), een ander verband tussen p^1_i en p^1_i : $p^1_i = 0,2 + 0,6 \cdot p^1_i$. Gevolg is dat gegeven alle denkbare waarden voor p^1_i , $0 \leq p^1_i \leq 1$, het bereik van p^1_i beperkt is tot $0,2 \leq p^1_i \leq 0,8$. Bij de gegeven mate van vertrouwen in de rechtspraak zullen kansinschattingen buiten dit bereik zich niet voordoen. Dat betekent bijvoorbeeld dat het hele gebied Laten onder de oude situatie van één feitelijke instantie in figuur 8 uit beeld verdwijnt.



Figuur 9a. Casus 1, partijen bijziend, $r^1 = 0,8$, $r^2 = 0,95$: winst van B in eerste aanleg



Figuur 9b. Casus 1, partijen bijziend, $r^1 = 0,8$, $r^2 = 0,95$: winst van F in eerste aanleg

Interessante vraag is verder nog wat de effecten zijn van een verschillend niveau van vertrouwen in de rechtspraak in eerste en tweede aanleg.³³ Om een indruk te krijgen, is een scenario doorerekend met $r^1 = 0,8$, $r^2 = 0,95$. Daarbij doet zich de complicatie voor dat partijen verschillende vormen van bijziendheid kunnen hebben. Bij de ergste vorm zijn de kansinschattingen van partijen aanvankelijk alleen gebaseerd op het initiële geloof in het eigen gelijk en het vertrouwen in de rechtspraak in eerste aanleg; pas als de tweede aanleg een feit wordt, realiseren partijen zich dat òn het geloof in het eigen gelijk òn het vertrouwen in de rechter bijstelling behoeven. Bij een wat mildere vorm van bijziendheid geven de partijen zich bij het inschatten van hun kansen wel direct rekenschap van het verschil in vertrouwen in de rechtspraak in eerste en tweede aanleg, maar stellen ze pas na de uitspraak in eerste aanleg het geloof in het eigen gelijk bij.³⁴ Figuur 9 is gebaseerd op deze

³³ Vgl. de argumentatie van Shavell (1995), waarnaar in de inleiding is verwezen.

³⁴ Formeel: bij de ergste vorm van bijziendheid gaan partijen voor hun besluitvorming in eerste

mildere vorm van bijziendheid.

Zoals te verwachten houdt figuur 9 het midden tussen de figuren 7 en 8. Merk op dat bij het beslissingsproces in eerste aanleg de kansinschattingen en de verwachte uitkomst in tweede aanleg gelijk zijn aan die in figuur 7. Het appel werpt dus op dezelfde manier zijn schaduwen vooruit. De weging van winst en verlies in eerste instantie is echter enigszins anders, doordat bij de kansinschattingen in eerste aanleg rekening wordt gehouden met een geringere betrouwbaarheid van het rechterlijke oordeel. Al met al wijken de keuzes in eerste aanleg in figuur 9 slechts marginaal af van figuur 7. De resultaten in tweede aanleg hebben daarentegen veel gemeen met figuur 8. Na een rechterlijke uitspraak in eerste aanleg wordt het geloof in de mérites van de eigen zaak weliswaar bijgesteld, maar partijen gaan daarbij uit van een aanzienlijke foutenmarge in die rechterlijke uitspraak. Als gevolg daarvan blijft de bijstelling zeer beperkt, waardoor het gezamenlijke optimisme partijen in het algemeen ook in tweede aanleg voor de rechter brengt. Soms echter neemt het gezamenlijke optimisme zover af, dat een schikking tot stand komt.

Samengevat geldt voor bijziende partijen:

1. Als partijen bijziend zijn, geven ze zich op voorhand geen rekenschap van een mogelijke tussentijdse aanpassing van het geloof in het eigen gelijk en, als afgeleide daarvan, van hun kansinschattingen. De conclusie van paragraaf 4.3 dat de invoering van de tweede feitelijke instantie tot minder rechtszaken in eerste aanleg leidt, blijft dan ook van kracht.
2. De bijstelling van de eigen ideeën heeft wel gevolgen voor het beroep op de tweede feitelijke instantie. Afhankelijk van de mate van vertrouwen in de rechtsprekende colleges ligt het appelpercentage tussen 0 en 100%.
3. De kansinschattingen van partijen zijn afhankelijk van enerzijds het geloof in het eigen gelijk en anderzijds het vertrouwen in de rechtspraak. Gegeven (gezamenlijk optimisme in) het geloof in het eigen gelijk zullen partijen bij een groter vertrouwen in de rechtspraak eerder overgaan tot procederen in eerste aanleg. Het appelpercentage zal echter lager uitvallen.
4. Apart is aandacht besteed aan het geval dat het vertrouwen in de rechtspraak in eerste aanleg kleiner is dan in tweede aanleg. De analyse suggereert dat voor het procederen in eerste aanleg met name de mate van vertrouwen in de appelrechtspraak van belang is, en voor het procederen in tweede aanleg de mate van vertrouwen in de rechtspraak in eerste aanleg.

Het effect van de invoering van de tweede feitelijke instantie hangt af van de mate van vertrouwen in de oude situatie. Was dat oorspronkelijke vertrouwen relatief hoog, dan overheerst het kostenaspect en neemt het aantal rechtszaken in eerste aanleg af. Was dat oorspronkelijke vertrouwen relatief laag, dan werken de hogere kosten en het toegenomen vertrouwen over het totaal van de rechtsgang tegen elkaar in. Het is dan denkbaar dat het aantal rechtszaken in eerste aanleg stijgt.³⁵

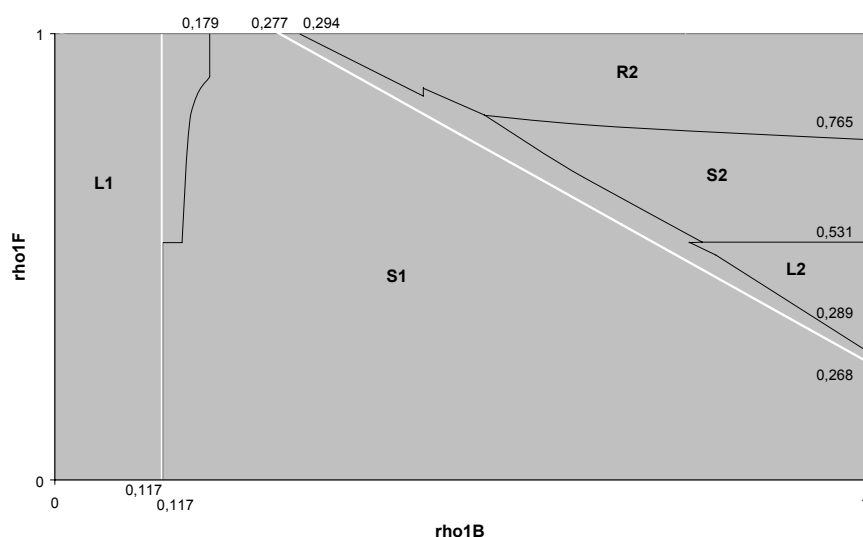
instantie uit van $p_i^1 = p_i^2 = p_i^1 \cdot r^1 + (1 - p_i^1) \cdot (1 - r^1)$; bij de mildere vorm van bijziendheid is dat $p_i^1 = p_i^1 \cdot r^1 + (1 - p_i^1) \cdot (1 - r^1)$, $p_i^2 = p_i^1 \cdot r^2 + (1 - p_i^1) \cdot (1 - r^2)$.

³⁵ Deze laatste mogelijkheid lijkt in het kader van de hier besproken belastingrechtspraak echter weinig reëel. Immers, de instantie die na 1 januari 2005 verantwoordelijk is voor de appelrechtspraak is dezelfde die voordien in eerste aanleg recht sprak.

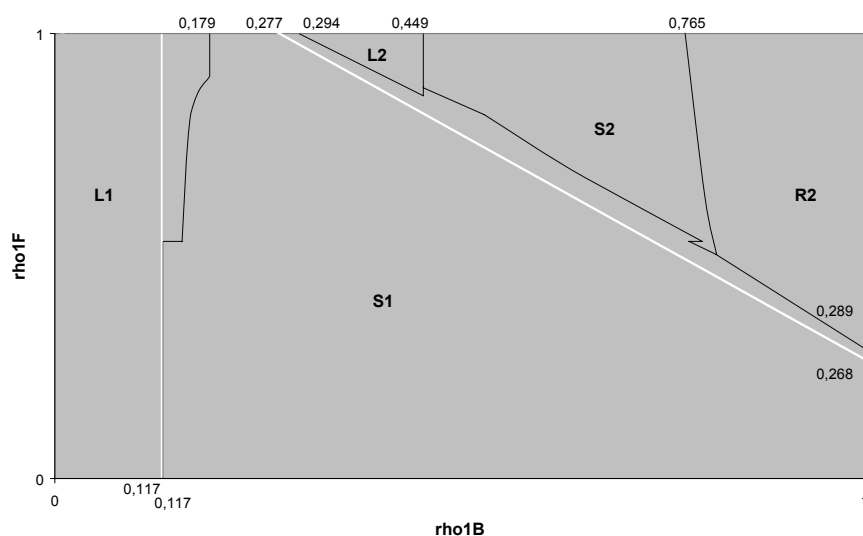
5.5 Partijen zijn verziend

Wanneer partijen bijziend zijn, beperken de consequenties van het tussentijdse bijstellen van het geloof in eigen gelijk zich tot de appèlfase. Vooruitziende partijen daarentegen realiseren zich al voorafgaande aan hun keuzes in eerste aanleg, dat een gunstige dan wel ongunstige uitspraak van de rechter niet alleen materiële gevolgen heeft, maar ook informatie aandraagt die aanleiding geeft tot bijstelling van de eigen ideeën. Wanneer partijen beseffen dat hun meningen in de tweede fase anders zullen zijn, kunnen ze daar nu al rekening mee houden.

Figuur 10 geeft de uitkomsten weer op basis van casus 1, onder de veronderstelling $r^1 = r^2 = 0,95$. De beslissingen die in de tweede fase genomen worden, volgen hetzelfde patroon als in figuur 7. Bij de overgang van eerste naar tweede aanleg passen bijziende en verziende partijen hun overtuigingen immers op vergelijkbare manier aan. Het verschil zit in de eerste fase.



Figuur 10a. Casus 1, partijen verziend, $r^1 = r^2 = 0,95$: winst van B in eerste aanleg



Figuur 10b. Casus 1, partijen verziend, $r^1 = r^2 = 0,95$: winst van F in eerste aanleg

In vergelijking met figuur 7 leren de resultaten ons dat verziende partijen het in de eerste fase eerder op een proces aan laten komen. De oorzaak daarvoor moet natuurlijk worden gezocht in het feit dat de acties in de tweede fase na het bijstellen van de overtuigingen anders zijn. Zo kan er worden gelaten (omdat de partij die verloor onvoldoende vertrouwen heeft in een verdere rechtsgang) of geschikt (omdat het optimisme van partijen afneemt). Als partijen beseffen dat er in tweede instantie wordt gelaten of geschikt in plaats van geprocedeerd, dan zullen ze sneller naar de rechter stappen, omdat het totaal van de verwachte kosten van de rechtsgang lager uitvalt, terwijl de inzet groot genoeg blijft.³⁶

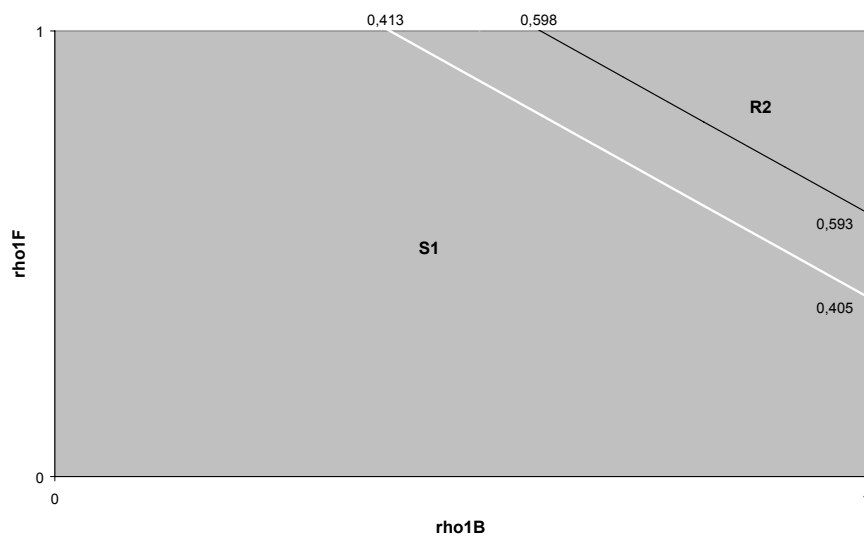
Wat ook opvalt, is dat B sneller bereid is te laten, tenzij F veel geloof in het eigen gelijk heeft. Het effect van het bijstellen is dat de uitkomst na winst voor partij B beter wordt, terwijl deze na verlies slechter wordt. Aangezien B in de buurt van de scheidslijn tussen L en S denkt dat het tweede vaker zal voorkomen, en B na bijstelling daar niet meer geloofwaardig kan dreigen (wat hij zonder bijstelling wel kan), leidt bijstelling tot een lagere verwachte waarde van een gang naar de rechtbank voor B. Als F echter veel vertrouwen in zijn zaak heeft, dan maakt het voor B relatief weinig uit of hij geloofwaardig kan dreigen of niet. Een schikking is dan weinig aantrekkelijk, of zelfs onmogelijk. In dat geval kan het toegenomen vertrouwen van B na winst de verwachte waarde van een rechtsgang voor B meer verhogen dan het afgenomen vertrouwen na verlies het verlaagt.

Merk op dat het appèlpercentage afhankelijk is van de precieze verdeling van de parameters ρ^1_B en ρ^1_F . Wanneer beide min of meer gelijkmatig zijn verdeeld over het interval $[0, 1]$ is het appèlpercentage duidelijk kleiner dan 100%. Ook is bij een min of meer gelijkmatige verdeling het appèlpercentage onder verziendheid kleiner dan onder bijziendheid; er wordt in tweede aanleg relatief meer gelaten of geschikt. In paragraaf 5.4 zagen we al dat het bijstellen van de meningen tot een appèlpercentage van minder dan 100% leidt. Nu blijkt dat het appèlpercentage verder kan worden verkleind door de verwachting dat de meningen bijgesteld zullen worden.

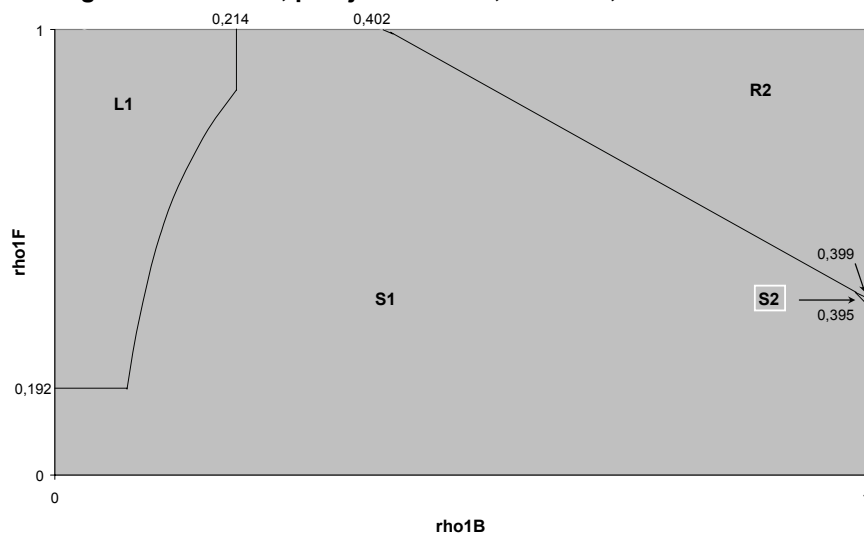
Ook nu kijken we net als in paragraaf 5.4 nog wat nader naar de betekenis van het vertrouwen in de rechtspraak. Daartoe variëren we weer met de waarden voor r^1 en r^2 : figuur 11 geeft de uitkomsten voor het geval $r^1 = r^2 = 0,8$, figuur 12 is gebaseerd op $r^1 = 0,8$, $r^2 = 0,95$.

Figuur 11 verschilt slechts marginaal van figuur 8. Doordat men zich op voorhand rekenschap geeft van de (beperkte) bijstelling van de eigen opvattingen, worden de kosten van het (zekere) appèl iets zwaarder gewogen, waardoor de gang naar de rechter enigszins wordt afgeremd. Figuur 12, ten slotte, houdt het midden tussen de figuren 10 en 11, net zoals eerder figuur 9 het midden hield tussen de figuren 7 en 8.

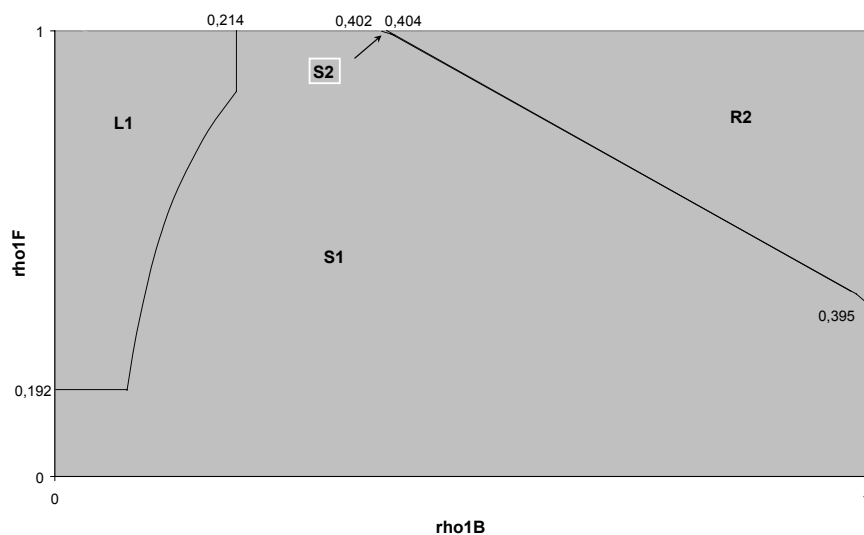
³⁶ Door de bijstelling van de opvattingen komt de partij die in eerste aanleg verliest aanmerkelijk zwakker te staan in schikkingsonderhandelingen in tweede instantie. Daardoor zal het schikkingsbedrag na winst voor B behoorlijk verschillen van dat na winst voor F. We verwijzen verder naar de discussie in paragraaf 4, meer in het bijzonder van vergelijkingen (4) en (4G).



Figuur 11. Casus 1, partijen verziend, $r^1 = r^2 = 0.8$



Figuur 12a. Casus 1, partijen verziend, $r^1 = 0.8$, $r^2 = 0.95$: winst van B in eerste aanleg



Figuur 12b. Casus 1, partijen verziend, $r^1 = 0.8$, $r^2 = 0.95$: winst van F in eerste aanleg

Samengevat geldt voor verziende partijen:

1. De hoofdconclusies onder bijziendheid blijven van toepassing.
De invoering van de tweede feitelijke instantie leidt tot minder rechtszaken in eerste aanleg.
 - Afhankelijk van de mate van vertrouwen in de rechtsprekende colleges kan het appèlpercentage variëren van 0 tot 100%.
 - Gegeven (gezamenlijk optimisme in) het geloof in het eigen gelijk zullen partijen bij een groter vertrouwen in de rechtspraak eerder overgaan tot procederen in eerste aanleg. Het appèlpercentage zal echter lager uitvallen.
2. Als het vertrouwen in de rechtspraak relatief hoog is en het appèlpercentage duidelijk kleiner dan 100%, wordt er onder verziendheid in vergelijking met bijziendheid meer geprocedeerd.

6. Ter overweging

In deze paragraaf willen we enkele punten aanstippen die relevant kunnen zijn in verband met de vraagstelling van dit rapport, maar die buiten het bestek van onze modelmatige analyses vallen. In paragraaf 6.1 staan we stil bij het feit dat de fiscus een "repeat player" is, die niet alleen geïnteresseerd is in de uitkomst van het lopende geschil, maar ook in de gevolgen voor toekomstige geschillen. In paragraaf 6.2 richten we de aandacht op de keuze van belastingplichtigen om (een deel van) de belasting te ontduiken. In paragraaf 6.3 bespreken we de mogelijke invloed van risicomijdend gedrag van belastingplichtigen. In paragraaf 6.4 kijken we ten slotte naar de rol van asymmetrische informatie.

6.1 De fiscus als "repeat player"

Het oordeel van de gerechtelijke instanties hangt - mede - af van de jurisprudentie. Als een rechter nu in een bepaald type geschil een uitspraak doet, neemt de kans toe dat in soortgelijke zaken in de toekomst dezelfde uitspraak volgt. Dat is vooral van belang voor de fiscus, die bij elk belastinggeschil betrokken is en dus veel soorten fiscale geschillen keer op keer meemaakt. De fiscus is een "repeat player" ofwel herhalingspeler (vgl. Galanter, 1974). De belastingplichtige zal er in het algemeen niet van uitgaan ooit weer een gelijksoortig conflict met de fiscus te hebben. Hij is éénmalig partij.

Laten we eerst kijken naar de situatie met één feitelijke instantie. Met behulp van het basismodel uit paragraaf 3 kan de rol van de jurisprudentie betrekkelijk eenvoudig zichtbaar worden gemaakt, zeker wanneer we ervan uitgaan dat deze een alles-of-niets-karakter heeft. In de afwegingen van de belastingplichtige verandert er niets. B is alleen maar geïnteresseerd in de kansen en uitkomsten in dit ene geschil. De andere partij, F, daarentegen weet dat hij eventuele proceskosten alleen deze keer hoeft te dragen, maar dat de baten (of het uitblijven daarvan) zich in alle toekomstige soortgelijke geschillen zullen herhalen. Afgeleid kan worden dat de schikkingsruimte voor partijen hierdoor kleiner wordt.³⁷

³⁷ Zo zou vergelijking (4) er als volgt uit komen te zien, als de fiscus rekening zou houden met N soortgelijke gevallen na het onderhavige geschil met B:

$$(p^1_B + p^1_F - 1) \cdot (Y + q_1) \leq k^1_B + k^1_F / (1+N) + (1 - p^1_B) \cdot g^1 - (1 - p^1_F) \cdot q^1 \cdot N / (1+N).$$

Kortom, wanneer jurisprudentie van belang is, zal een belastinggeschil eerder aan de rechter worden voorgelegd.

Veel lastiger wordt het verhaal wanneer er twee feitelijke instanties zijn. Op zich zouden we het model en de redeneringen van paragraaf 4 kunnen aanpassen voor een alles-of-niets-karakter van een rechterlijke uitspraak. En dan naar analogie tot de conclusie komen dat, als jurisprudentie van belang was en blijft, de overgang van één naar twee feitelijke instanties zou leiden tot minder rechtszaken in eerste aanleg, alle gevolgd door een appèl bij de tweede feitelijke instantie. En dat het aantal rechtszaken in eerste aanleg op een hoger niveau zou liggen, dan als de jurisprudentie geen rol zou spelen.

Maar dan gaan we al snel aan een aantal essentiële vragen voorbij. Zo dienen we ons af te vragen of bij twee feitelijke instanties aan uitspraken in eerste aanleg een zelfde betekenis gehecht kan worden als aan uitspraken in tweede aanleg. Daarmee samen hangt de vraag welk gewicht de hogere instantie eigenlijk toekent aan het oordeel van de lagere instantie. Als de appèlrechter inderdaad gewicht hecht aan het oordeel in eerste instantie, dan zullen partijen beseffen dat de juridische mérites van hun zaak anders komen te liggen gegeven het oordeel van de rechtbank. Ofwel, de partijen doen er verstandig aan om hun overtuigingen bij te stellen. Daarmee zitten we midden in de problematiek van paragraaf 5. Het zou te ver voeren om een en ander hier verder uit te werken.

6.2 Belastingontduiking

Het meten van belastingontduiking is om verschillende redenen buitengewoon lastig. De belastingplichtigen hebben er geen belang bij om enquêtevragen naar waarheid te beantwoorden. Afgaan op gegevens van de fiscus stuit op andersoortige problemen. Denk aan regelgeving rond geheimhouding. Verder geeft het controleren van aangiftes onvolledig zicht op de mate waarin men de belasting probeert te ontduiken door überhaupt geen aangifte te doen. En het is moeilijk te onderscheiden welke fouten moedwillig (en dus ontduiking) zijn, en welke fouten "eerlijke vergissingen" zijn. Zoveel is echter duidelijk, dat een aanzienlijk deel van de belastingaangiften te laag is. In hun overzichtsartikel schatten Andreoni, Erard en Feinstein (1998), op basis van gegevens van de Amerikaanse belastingdienst, dat een derde van de huishoudens in de VS de belastingen probeert te ontduiken.

Zoals Andreoni c.s. verder laten zien, bestaat er een omvangrijke theoretische literatuur over de keuze van belastingplichtigen om te ontduiken of niet. In hun klassieke artikel gaan Allingham en Sandmo (1972) uit van een belastingplichtige B die weet hoeveel belasting hij hoort te betalen, met welke kans de fiscus F zijn aangifte controleert, en welke boete er na ontdekte fraude zal volgen. Gegeven die informatie kiest B of hij de belasting probeert te ontduiken en, zo ja, voor hoeveel. In de latere literatuur wordt de verhouding tussen B en F veelal als spel geformuleerd, waarbij F de kans mag kiezen waarmee wordt gecontroleerd. Daarbij houdt een hogere controlekans hogere kosten voor F in. Maar zonder controle weet partij F niet hoeveel B zou moeten betalen. Partij B prefereert om te ontduiken als, en slechts als, F niet controleert, terwijl F de voorkeur geeft aan controleren als, en slechts als, B wel ontduikt³⁸. De theoretische literatuur kent vele variaties en uitbreidingen op dit model. In een deel van die literatuur wordt de controlekans (en eventueel de boete) door F gekozen. In een ander deel is deze gegeven, en maakt B de optimale keuze op basis van deze informatie.

Vanuit de theorie is bekend dat belastingontduiking sterker ontmoedigd wordt naarmate de pakkans groter is – die natuurlijk samenhangt met de kans op een controle – en naarmate de

³⁸ Er is geen (Nash) evenwicht in pure strategieën.

uitkomst na ontdekking slechter is, bijvoorbeeld door hogere boetes. In dat verband is het interessant om te kijken naar de verwachte invloed van de invoering van de tweede feitelijke instantie. Daartoe kunnen we het model uit eerdere paragrafen toepassen op een potentiële belastingontduiker, B. Bij ontdekking bestaat de inzet van het geschil met de fiscus (Y) uit de alsnog verschuldigde belasting verhoogd met de relevante boete. Omdat B weet dat hij doelbewust de wet overtrad, zal hij relatief weinig fiducia hebben in de mérites van zijn zaak. Omgekeerd zal de fiscus verwachten behoorlijk sterk te staan, als een belastingontduiker tegen de lamp loopt. Het lijkt aannemelijk dat de invoering van de tweede feitelijke instantie geen invloed heeft op de hoogte van de boete. De invoering van de tweede fase kan echter wel degelijk de verwachte uitkomst voor B veranderen voor het geval dat hij gepakt wordt, doordat het effecten heeft op de uiteindelijke afloop. Komt het tot een rechtsgang of tot een schikking? Of doet B er verstandig aan het er bij te laten zitten? Daarmee verandert de verwachte waarde van de belastingontduiking voor B.

Aan de hand van figuur 5 identificeren we de volgende mogelijke effecten:

- De belastingplichtige kan, na invoering van een tweede feitelijke instantie, minder snel geloofwaardig dreigen als hij weinig geloof in het eigen gelijk heeft, terwijl de fiscus veel vertrouwen heeft. Belastingontduiking wordt daardoor minder aantrekkelijk.
- Voorzover B wel geloofwaardig kan dreigen, zullen partijen eerder schikken, wat tot lagere proceskosten leidt. Maar als partijen procederen, zal een proces in tweede aanleg volgen. De totale verwachte kosten kunnen dus beide kanten opgaan.
- Het schikkingsbedrag wordt ook beïnvloed door de invoering van een extra feitelijke instantie. Als de proceskosten in hoger beroep voor de belastingplichtigen hoger liggen dan voor de fiscus, verzwakt de mogelijkheid van een appelzaak de onderhandelingspositie van de belastingplichtige. Dit vermindert de aantrekkelijkheid van belastingontduiking.

Daar komt nog bij dat de invoering van de tweede feitelijke instantie ook invloed kan hebben op de pakkans. Als belastinginspecteurs meer tijd kwijt zijn aan de gerechtelijke afdoening van geschillen, kunnen ze minder tijd besteden aan het controleren van belastingaangiften. En dat roept dan weer de vraag op of de overheid voldoende compenserende maatregelen neemt met betrekking tot de personele capaciteit van de belastingdienst.

Al met al heeft de invoering van de tweede feitelijke instantie op verschillende manieren invloed op het totale kostenplaatje van de potentiële belastingontduiker. Voor een weging van al die effecten zouden we echter aanzienlijk meer moeten weten, over de precieze verdeling van de kansinschattingen van partijen, of over de tijdsbesteding en capaciteit van de belastingdienst, dan binnen de reikwijdte van dit rapport past.

6.3 Onzekerheid en risicomijding

In ons model zijn niet alle mogelijke kosten en baten opgenomen. Denk aan de maatschappelijke afkeuring (of misschien juist waardering) na een veroordeling, aan het ongemak en de indirecte kosten die zijn verbonden aan de doorlooptijd van de rechtsgang, of aan de afkeer van onzekerheid.

Risicomijdende partijen ervaren onzekerheid als een kostenpost: zij zijn bereid te betalen om meer zekerheid te verwerven. Deze kosten van onzekerheid hebben een tweeledig effect. Ten eerste zullen belastingplichtigen bij hun aangifte voorzichtiger zijn, waardoor er minder onregelmatigheden en dus minder geschillen plaatsvinden. Bij een aangifte die wel

tot een geschil aanleiding geeft, zal de belastingplichtige dus relatief veel fiducie hebben in zijn eigen standpunt. Ofwel, er komen minder geschillen, maar belastingplichtigen zijn meer van hun zaak overtuigd. Ten tweede zullen belastingplichtigen de onzekerheid behorend bij een rechtszaak als een kostenpost beschouwen. Het eerste effect leidt tot meer rechtszaken, terwijl het tweede effect tot minder rechtszaken leidt. Welk effect domineert is niet *a priori* duidelijk.

6.4 Asymmetrische informatie

Een substantiële literatuur verklaart de gang naar de rechter vanuit asymmetrische informatie. Zie onder meer Bebchuk (1984), Reinganum en Wilde (1986) en Daughety and Reinganum (2005). Centrale gedachte is dat één partij informatie heeft over de verwachte uitkomst van een rechtsgang die de andere partij niet heeft, waarbij deze informatie niet geloofwaardig kan worden overgedragen. Als gevolg daarvan kunnen de partijen een verschillende inschatting van de kansen hebben, wat een gang naar de rechter tot gevolg kan hebben.

In deze gedachtegang kan een appèlzaak alleen worden verklaard indien na de rechtszaak in eerste aanleg nog steeds een informatieasymmetrie bestaat. Als in eerste aanleg alle relevante informatie boven tafel komt, verdwijnt de informatieongelijkheid en zullen partijen daarna laten of schikken. In dat verband is het relevant dat partijen zich in hoger beroep alleen mogen beroepen op gronden die ofwel tijdens de eerste instantie al genoemd zijn, dan wel op gronden die toen nog niet bekend waren of hadden moeten zijn. Voorzover het verschil in kansinschattingen van de partijen voortkomt uit verschillen in informatie in plaats van interpretatie en voorzover deze informatieasymmetrie wordt opgeheven in eerste aanleg, zal het appèlpercentage lager uitvallen. De partijen zullen het immers dan vaak meer met elkaar eens zijn (omdat ze zich meer op dezelfde informatie baseren), en daardoor neemt het optimisme af.

7. Conclusie

Op 1 januari 2005 is in Nederland de invoering van de tweede feitelijke instantie in de belastingrechtspraak een feit geworden. Om de effecten op de keuzes van de partijen in een belastinggeschil te kunnen onderzoeken, hebben we in dit rapport een theoretisch model ontwikkeld. De analyse bleek niet eenvoudig, omdat een groot aantal factoren een rol speelt. Naast de inzet van het geschil zijn van belang: de proceskosten van partijen, de griffierechten voorzover van toepassing, de proceskostenveroordeling, en de kansen die partijen zich toedichten in een gerechtelijke procedure, steeds zowel in eerste als in tweede instantie. Waar dat aangewezen leek, hebben we daarom in ons rapport analytische afleidingen aangevuld met modelsimulaties op basis van enkele representatieve casus.

In het eerste deel van ons onderzoek hebben we de bestaande literatuur gevolgd door uit te gaan van gegeven kansinschattingen van partijen - welke kans dicht men zichzelf toe om door de rechter in het gelijk gesteld te worden? Die aanpak stelde ons in staat om (een begin van) een antwoord te formuleren op de onderzoeksvragen 1 tot en met 3 uit de inleiding. Die vragen betroffen de invloed van de invoering van de tweede feitelijke instantie op de gang naar de rechter dan wel het sluiten van een "fiscaal compromis" en op het te verwachten appèlpercentage.

In het algemeen, zo bleek, valt niet te zeggen of belastingplichtigen na invoering van de tweede feitelijke instantie meer of minder vaak actie zullen ondernemen naar aanleiding van een dubieuze aanslag. Dat hangt af van de concrete verdeling van de kansinschattingen van de partijen. Wat we wel kunnen zeggen, is dat, gegeven de verdeling van de kansinschattingen, het minder vaak tot een rechtszaak in eerste aanleg zal komen. Anders gezegd, de eis van gezamenlijk optimisme (tezamen genomen overschatten partijen hun kansen) wordt strenger. Ook voorspelt het model dat, bij ongewijzigde kansinschattingen, elke rechtszaak in eerste aanleg in appèl wordt voortgezet.

Verder hangt de mate waarin belastinggeschillen aan de rechter worden voorgelegd, positief samen met het betwiste bedrag en met de omvang van de proceskosten-veroordeling, en negatief met de proceskosten van partijen en met de griffierechten.

Mede naar aanleiding van het onwaarschijnlijk hoge appèlpercentage hebben we in het tweede deel van het onderzoek het gegeven van de kansinschattingen van partijen geproblematiseerd. Gelijk hebben betekent nog niet gelijk krijgen, omdat ook in de rechtspraak fouten gemaakt kunnen worden. Dat inzicht bood een goed aanknopingspunt om het vertrouwen in de rechtspraak in het model in te bouwen. Daartoe hebben we de kansinschattingen van partijen uiteengelegd in, enerzijds, de mate van geloof in het eigen gelijk en, anderzijds, de mate van vertrouwen in de juistheid van het rechterlijke oordeel.

Bedoeld onderscheid is op verschillende manieren van belang. Zo is bij een geloof in eigen gelijk dat kan variëren van alles tot niets, het bereik van de kansinschattingen geringer, naarmate er minder vertrouwen in de rechtspraak is. Gezamenlijk optimisme van partijen in termen van geloof in het eigen gelijk zal dan minder snel aanleiding geven tot gerechtelijke procedures.

In de context van onze vraagstelling heeft het onderscheid echter vooral betekenis voor de positiebepaling van partijen na ommekomst van de eerste aanleg. De uitspraak van de rechter reikt informatie aan die noopt tot heroverweging van het geloof in het eigen gelijk. Voor "bijziende" partijen blijven de gevolgen van die heroverweging beperkt tot het keuzeproces in tweede aanleg; "verziende" partijen geven zich al voorafgaande aan het keuzeproces in eerste aanleg rekenschap van die heroverweging.

De analyse leert ons dat bij een volmaakt vertrouwen in de rechtspraak en bij "verziende" partijen de invoering van de tweede instantie geen effecten heeft. Er wordt even vaak een beroep gedaan op de rechter in de eerste aanleg, en partijen stellen zich met dat oordeel tevreden, zodat het appèlpercentage nihil is.

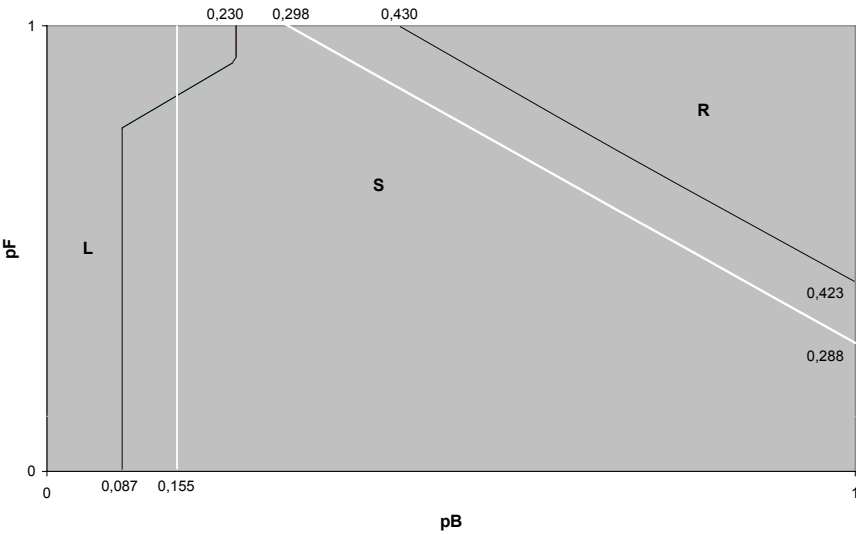
Die conclusies veranderen wanneer partijen "bijziend" zijn en naarmate het vertrouwen in de rechtspraak kleiner is. Alsdan zal na de invoering van de tweede instantie het aantal rechtszaken in eerste aanleg lager uitpakken, maar zal een groter deel daarvan in appèl worden betwist.

Tot slot zij nog opgemerkt dat we in het model zijn uitgegaan van bestaande belastinggeschillen. Dat betekent dat we het materiële belastingrecht en de mate van belastingontduiking als gegeven hebben genomen. Het spreekt vanzelf dat ook deze factoren in de loop van de tijd kunnen en zullen veranderen.

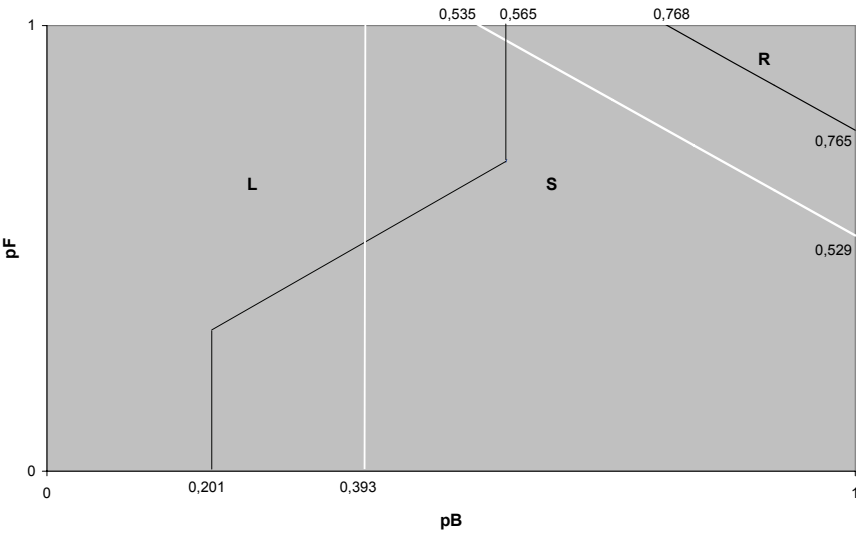
Referenties

- Allingham, M.G., and A. Sandmo, "Income tax evasion: A theoretical analysis", *Journal of Public Economics* 1, vol. 1, 1972, pp. 323-338
- Andreoni, J., B. Erard and J. Feinstein, "Tax compliance", *Journal of Economic Literature*, vol. 36, 1998, pp. 818-860.
- Bebchuk, L.A., "Litigation and Settlement under Imperfect Information", *RAND Journal of Economics*, vol. 15, 1984, pp. 404-15.
- Daughety, A.F., and J.F. Reinganum, "Stampede to judgment: Persuasive influence and herding behavior by courts", *American Law and Economics Review*, vol. 1, 1999, pp. 158-189.
- Daughety, A.F., and J.F. Reinganum, "Appealing judgements", *RAND Journal of Economics*, vol. 31, 2000, pp. 502-525.
- Daughety, A.F., and J.F. Reinganum, "Economic theories of settlement bargaining", *Annual Review of Law and Social Science*, vol. 1, 2005, pp. 35-59.
- Fransen, H.H.A., "De tweede feitelijke instantie in belastingzaken. Wordt meer ook beter?", *TREMA*, 2004, nr. 10, pp. 431-34.
- Galanter, M., "Why the 'haves' come out ahead: Speculations on the limits of legal change", *Law & Society Review*, vol. 9, 1974, pp. 95-160.
- Langereis, Ch.J., "Er komt een tweede feitelijke instantie in belastinggeschillen", *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2001, nr. 6427, pp. 387-390.
- Reinganum, J.F., and L.F. Wilde, "Settlement, litigation, and the allocation of litigation costs", *RAND Journal of Economics*, vol. 17, 1986, pp. 557-566.
- Schie, P.M. van, en R. den Ouden, "Belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties", *Nederlands Juristenblad*, jrg. 76, 2001, pp. 2176-2181.
- Shavell, S., "The appeals process as a means of error correction", *Journal of Legal Studies*, vol. 24, 1995, pp. 379-426.
- Spitzer, M., and E. Talley, "Judicial Auditing", *Journal of Legal Studies*, vol. 29, 2000, pp. 649-83.
- Velthoven, B.C.J. van, en P.W. van Wijck, "De economie van civiele geschillen: rechtsbijstand versus no cure no pay", *Recht der Werkelijkheid*, 1997, nr. 1, pp. 18-52.
- Velthoven, B.C.J. van, en P.W. van Wijck, *Recht en Efficiëntie*, Kluwer, Deventer, 3e druk, 2001.

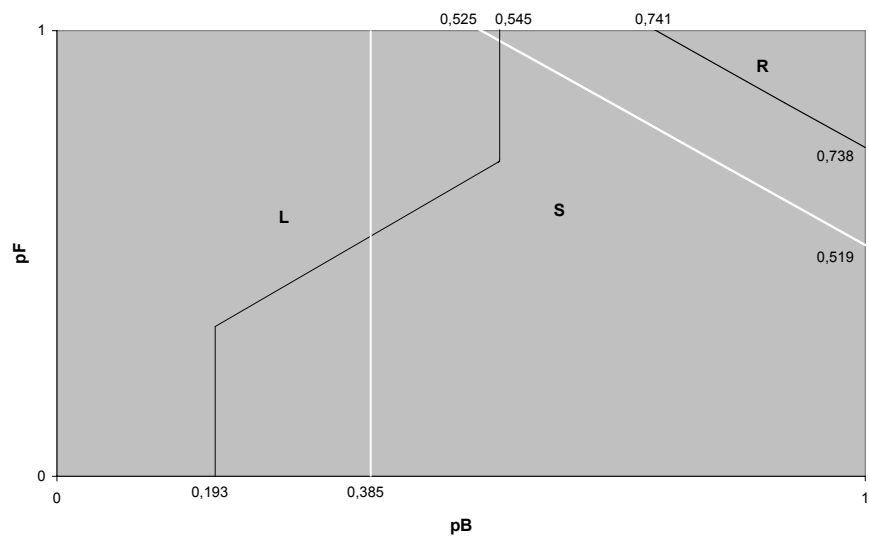
Appendix



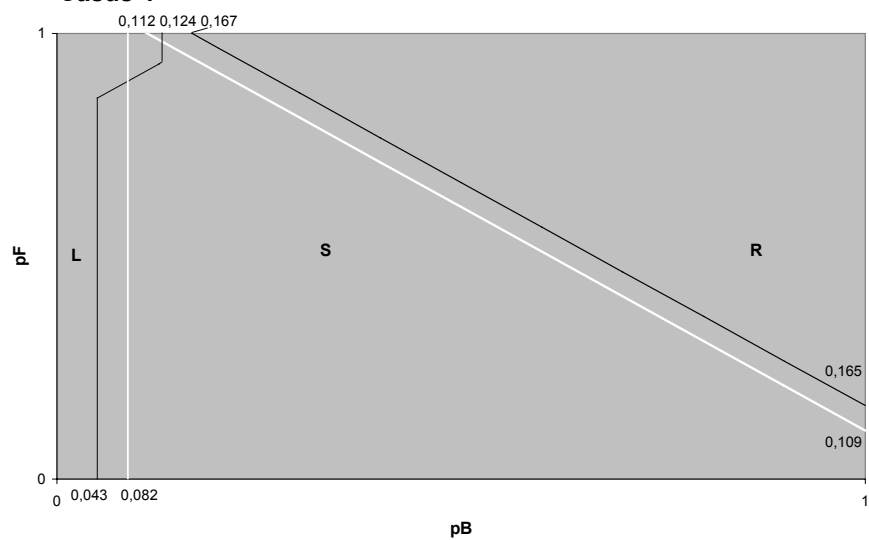
Casus 2



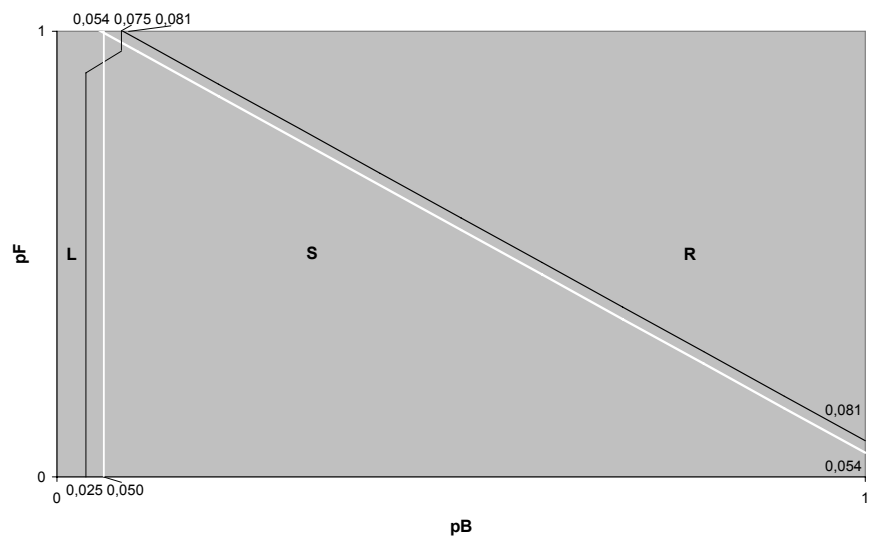
Casus 3



Casus 4



Casus 5



Casus 6

Research Memorandum Department of Economics

Research Memoranda

- are available from Department of Economics homepage at : <http://www.fiscaaleconomisch.leidenuniv.nl/>
- can be ordered at Leiden University, Department of Economics, P.O. Box 9520, 2300 RA Leiden, The Netherlands Phone 31++71 527 7756; E-mail: conomie@law.leidenuniv.nl

- 2006.01 Jurjen Kamphorst en Ben van Velthoven
De tweede feitelijke instantie in de belastingrechtspraak.
- 2005.03 Koen Caminada and Kees Goudswaard
Budgetary costs of tax facilities for pension savings: an empirical analysis.
- 2005.02 Henk Vording en Allard Lubbers
How to limit the budgetary impact of the European Court's tax decisions?
- 2005.01 Guido Suurmond en Ben van Velthoven
Een beginselplicht tot handhaving: liever regels dan discretionaire vrijheid.
- 2004.04 Ben van Velthoven en Marijke ter Voert
Paths to Justice in the Netherlands. Looking for signs of social exclusion.
- 2004.03 Guido Suurmond
Brandveiligheid in de horeca. Een economische analyse van de handhaving in een representatieve gemeente.
- 2004.02 Kees Goudswaard, Koen Caminada en Henk Vording
Naar een transparanter loonstrookje?
- 2004.01 Koen Caminada and Kees Goudswaard
Are public and private social expenditures complementary?
- 2003.01 Joop de Kort
De mythe van de globalisering. Mondialisering, regionalisering of gewoon internationale economie?
- 2002.04 Koen Caminada en Kees Goudswaard
Inkomensgevolgen van veranderingen in de arbeidsongeschiktheidsregelingen en het nabestaandenpensioen.
- 2002.03 Kees Goudswaard
Houdbare solidariteit.
- 2002.02 Ben van Velthoven
Civiele en administratieve rechtspleging in Nederland 1951-2000; deel 1: tijdreeksanalyse.
- 2002.01 Ben van Velthoven
Civiele en administratieve rechtspleging in Nederland 1951-2000; deel 2: tijdreeksdata.
- 2001.03 Koen Caminada and Kees Goudswaard
International Trends in Income Inequality and Social Policy.
- 2001.02 Peter Cornelisse and Kees Goudswaard
On the Convergence of Social Protection Systems in the European Union.
- 2001.01 Ben van Velthoven
De rechtsbijstandsubsidie onderzocht. En hoe nu verder?
- 2000.01 Koen Caminada
Pensioenopbouw via de derde pijler. Ontwikkeling, omvang en verdeling van premies lijfrenten volgens de Inkomensstatistiek.
- 1999.03 Koen Caminada and Kees Goudswaard
Social Policy and Income Distribution. An Empirical Analysis for the Netherlands.
- 1999.02 Koen Caminada
Aftrekpost eigen woning: wie profiteert in welke mate? Ontwikkeling, omvang en verdeling van de hypotheekrenteaftrek en de bijtelling fiscale huurwaarde.
- 1999.01 Ben van Velthoven and Peter van Wijck
Legal cost insurance under risk-neutrality.

- 1998.02 Koen Caminada and Kees Goudswaard
Inkomenshervreiding door sociale zekerheid: de verdeling van uitkeringen en premieheffing in 1990 en 1995.
- 1998.01 Cees van Beers
Biased Estimates of Economic Integration Effects in the Trade Flow Equation.
- 1997.04 Koen Caminada and Kees Goudswaard
Distributional effects of a flat tax: an empirical analysis for the Netherlands.
- 1997.03 Ernst Verwaal
Compliance costs of intra-community business transactions. Magnitude, determinants and policy implications.
- 1997.02 Julia Lane, Jules Theeuwes and David Stevens
High and low earnings jobs: the fortunes of employers and workers.
- 1997.01 Marcel Kerkhofs and Maarten Lindeboom
Age related health dynamics and changes in labour and market status.
- 1996.07 Henk Vording
The case for equivalent taxation of social security benefits in Europe.
- 1996.06 Kees Goudswaard and Henk Vording
Is harmonisation of income transfer policies in the European Union feasible?
- 1996.05 Cees van Beers and Jeroen C.J.M. van den Bergh
The impact of environmental policy on trade flows: an empirical analysis.
- 1996.04 P.W. van Wijck en B.C.J. van Velthoven
Een economische analyse van het Amerikaanse en het continentale systeem van proceskostentoe rekening.
- 1996.03 Arjan Heyma
Retirement and choice constraints: a dynamic programming approach.
- 1996.02 B.C.J. van Velthoven en P.W. van Wijck
De economie van civiele geschillen; rechtsbijstand versus no cure no pay.
- 1996.01 Jan Kees Winters
Unemployment in many-to-one matching models.
- 1995.05 Maarten Lindeboom and Marcel Kerkhofs
Time patterns of work and sickness absence. Unobserved effects in a multi-state duration model.
- 1995.04 Koen Caminada en Kees Goudswaard
De endogene ontwikkeling van de belastingdruk: een macro-analyse voor de periode 1960-1994.
- 1995.03 Henk Vording and Kees Goudswaard
Legal indexation of social security benefits: an international comparison of systems and their effects.
- 1995.02 Cees van Beers and Guido Biessen
Trade potential and structure of foreign trade: the case of Hungary and Poland.
- 1995.01 Isolde Woittiez and Jules Theeuwes
Well-being and labour market status.
- 1994.10 K.P. Goudswaard
Naar een beheersing van de Antilliaanse overheidsschuld.
- 1994.09 Kees P. Goudswaard, Philip R. de Jong and Victor Halberstadt
The realpolitik of social assistance: The Dutch experience in international comparison.
- 1994.08 Ben van Velthoven
De economie van misdaad en straf, een overzicht en evaluatie van de literatuur.
- 1994.07 Jules Theeuwes en Ben van Velthoven
De ontwikkeling van de criminaliteit in Nederland, 1950-1990: een economische analyse.
- 1994.06 Gerard J. van den Berg and Maarten Lindeboom
Durations in panel data subject to attrition: a note on estimation in the case of a stock sample.
- 1994.05 Marcel Kerkhofs and Maarten Lindeboom
Subjective health measures and state dependent reporting errors.
- 1994.04 Gerard J. van den Berg and Maarten Lindeboom
Attrition in panel data and the estimation of dynamic labor market models.
- 1994.03 Wim Groot
Wage and productivity effects of enterprise-related training.
- 1994.02 Wim Groot
Type specific returns to enterprise-related training.
- 1994.01 Marcel Kerkhofs
A Quadratic model of home production decisions.